



**Rui Pedro Gomes  
Martins de Pinho**

**A Conformidade dos Documentos de Prestação de  
Contas nos Subsistemas Contabilísticos do POCAL -  
um contributo para a tomada de decisão**



**Rui Pedro Gomes  
Martins de Pinho**

**A Conformidade dos Documentos de Prestação de  
Contas nos Subsistemas Contabilísticos do POCAL -  
um contributo para a tomada de decisão**

Dissertação apresentada à Universidade de Aveiro para cumprimento dos requisitos necessários à obtenção do grau de Mestre em Contabilidade e Auditoria, realizada sob a orientação científica da Professora Doutora Maria José Fernandes, Professora Coordenadora da Escola Superior de Gestão do Instituto Politécnico do Cávado e do Ave.

## **o júri**

presidente

**Professora Doutora Maria de Fátima Marques Teixeira Lopes Pinho**

professora adjunta do Instituto Superior de Contabilidade e Administração da Universidade de Aveiro

arguente

**Professor Doutor António Campos Pires Caiado**

professor associado do Instituto Superior de Economia e Gestão da Universidade Técnica de Lisboa

orientadora

**Professora Doutora Maria José Fernandes**

professora coordenadora do Instituto Politécnico do Cávado e do Ave

## **agradecimentos**

Apresento os meus sinceros agradecimentos a todos aqueles que, de alguma forma, contribuíram para o desenvolvimento deste trabalho.

À Professora Doutora Maria José Fernandes, por todo o apoio científico e pedagógico, pelo estímulo e compreensão perante as dificuldades e pelo apoio na superação dos diversos obstáculos.

À minha família, pelo apoio sempre manifestado, que me fez chegar a este momento da minha vida.

À minha esposa e aos meus pais, pela permanente compreensão e motivação, em todos os momentos desta jornada.

Por último, agradeço a todos os meus amigos, que ficarão no anonimato, para não correr o risco de esquecer algum.

## **palavras-chave**

POCAL, Subsistemas Contabilísticos, Documentos de Prestação de Contas, Conformidade, Indicadores, Utilidade, Decisão.

## **resumo**

Este trabalho centra-se na verificação das conformidades da informação prestada com os requisitos impostos pelo Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais (POCAL), em sede de prestação de contas.

Em concreto, pretende-se avaliar o grau de fiabilidade da informação orçamental, financeira, económica e patrimonial reflectida nas contas dos municípios, questionando se a informação produzida serve efectivamente de apoio à tomada de decisão.

Para isso, levou-se a cabo uma análise de conformidade interpretativa dos sistemas de contabilidade orçamental e patrimonial, através de um estudo de caso de um município português, Aveiro, através da verificação dos respectivos documentos de prestação de contas de 2004 a 2007 e da realização de entrevistas junto do órgão executivo municipal e do pessoal técnico, no sentido de aferir as suas percepções e estratégias face à problemática em estudo.

Constatou-se, da análise efectuada, que o POCAL não está ainda completamente implementado no Município de Aveiro, embora apresente um grau de implementação global superior à média nacional.

Concretamente, foram identificadas diversas não conformidades nos Documentos de Prestação de Contas, algumas com significativo impacto no cálculo dos indicadores de Gestão, procurando-se motivos para cada situação. Ora, este trabalho realça a importância da implementação de atitudes e práticas de rigor e de avaliação de conformidade prévia a toda a utilização e leitura de dados contabilísticos, no sentido de aumentar a fiabilidade e consequentemente a utilidade real da informação contabilística produzida, especificamente no suporte à tomada de decisões na administração autárquica.

**keywords**

POCAL, Accounting Subsystems, Accounts and Management Reports, Compliance, Indicators, Usefulness, Decision.

**abstract**

This work is centralized in the verification of the conformities of the local accounting information with the requirements imposed by Official Accounting Plan for Local Government (OAPLG).

In concrete, it intends to evaluate the level of reliability of the budgetary, financial, economics and patrimonial information, reflected in the municipal accounts, raising the question if the produced information actually supports the decision-making.

For that, it was carried out an analysis of interpretative conformity of budgetary and financial accounting systems, through a case-study of a Portuguese municipality, Aveiro, through the verification of the respective accounts documents from 2004 to 2007 and of the accomplishment of interviews to the municipal executive organ and the technical personnel, in order to confront their perceptions and strategies about the problem in study.

From this analysis we can see that OAPLG is not still completely implemented in the Municipality of Aveiro, although it presents a global implementation level higher than the national average.

Concretely, they were identified several non conformities in the accounts and management reports, some with significant impact in the calculation of management indicators, searching the particular reasons of each one.

Therefore, this work enhances the importance of the implementation of attitudes and practices of rigidity and the need of conformity evaluation before reading and using the accounting reports, in order to increase the reliability and consequently the real usefulness of the produced accounting information, specifically in the support to decision-making in the local government.

## ÍNDICE GERAL

ÍNDICE DE QUADROS

ÍNDICE DE FIGURAS

CHAVE DE SIGLAS

### **INTRODUÇÃO ..... 1**

### **PARTE I - ENQUADRAMENTO TEÓRICO : Revisão Bibliográfica..... 4**

1.	A Contabilidade Pública em Portugal.....	4
1.1.	Noção de Contabilidade Pública .....	4
1.2.	Breve evolução histórica da Contabilidade Pública em Portugal .....	5
2.	A Contabilidade Autárquica em Portugal .....	10
2.1.	Breve caracterização das autarquias locais: atribuições e estrutura organizacional .....	10
2.2.	Evolução da Contabilidade Autárquica em Portugal .....	13
3.	A informação financeira pública .....	20
3.1.	Os destinatários da informação financeira – suas necessidades .....	21
3.2.	Objectivos da informação financeira pública.....	23
3.3.	Requisitos e qualidades da informação financeira pública .....	24
3.4.	Utilidade da informação financeira pública .....	26
4.	Bases de reconhecimento em contabilidade .....	29
4.1.	Base de caixa.....	29
4.2.	Base do acréscimo.....	31
4.3.	Base de compromissos.....	33
4.4.	Os subsistemas contabilísticos do POCAL e respectivas bases de reconhecimento: sua importância no contexto nacional. ....	34
5.	O sistema contabilístico do POCAL .....	36
5.1.	Características fundamentais.....	36
5.2.	Objectivos gerais do POCAL .....	41
6.	A conformidade dos documentos prestação de contas: sua importância no processo de tomada de decisão. ....	43
6.1.	Os subsistemas contabilísticos: seus outputs e formas de controlo. ....	47
6.2.	A articulação da contabilidade orçamental com a contabilidade patrimonial .....	50
6.2.1.	A movimentação da conta “251 - devedores pela execução do orçamento” .....	52
6.2.2.	A movimentação da conta “252 - credores pela execução do orçamento” .....	57
7.	A Nova Lei das Finanças Locais: alterações e exigências face à anterior lei.....	64
7.1.	O regime de endividamento municipal.....	66
7.2.	Os regimes de saneamento e reequilíbrio financeiro dos municípios.....	70
7.3.	A consolidação de contas nas autarquias locais .....	72

### **PARTE II - ESTUDO EMPÍRICO ..... 77**

8.	Objectivos e Metodologia.....	77
8.1.	Definição do problema: .....	77
8.2.	Objectivos .....	78
8.3.	Metodologia.....	79
8.4.	Classificação da investigação: Estudo de caso .....	80
8.5.	Recolha de dados: estratégia metodológica e instrumentos .....	81

8.6.	Tratamento de dados: instrumentos .....	83
8.7.	A escolha do município alvo de estudo:.....	84
9.	Caracterização da entidade .....	85
9.1.	Caracterização do Município de Aveiro .....	85
9.2.	Breve análise económico-financeira e orçamental do município .....	91
9.2.1.	Situação financeira do município .....	91
9.2.2.	Execução Orçamental .....	99
9.2.3.	Endividamento Municipal .....	103
10.	Resultados e discussão .....	112
10.1.	Análise de conformidade nos documentos de prestação de contas.....	112
10.1.1.	Análise da conformidade vertical dos documentos de prestação de contas .....	113
10.1.3.	Não conformidades encontradas.....	135
10.1.4.	Impacto das não conformidades nos indicadores de gestão.....	148
10.2.	Entrevistas .....	160
11.	Conclusões .....	168
12.	Limitações do estudo e desafios para futura investigação .....	175
	Referências bibliográficas.....	177
	Referências legislativas .....	184
	Sites .....	186
	Anexos.....	187



## ÍNDICE DE QUADROS

Quadro 1 - Necessidades dos principais utilizadores da informação financeira pública ...	22
Quadro 2 - Vantagens e desvantagens da base de caixa.....	30
Quadro 3 - Vantagens e desvantagens da base do acréscimo.....	33
Quadro 4 - Documentos previsionais e de prestação de contas .....	37
Quadro 5 - Utilizadores internos e externos da informação contabilística.....	44
Quadro 6 - O Decreto-lei 42/98 versus a NLFL .....	65
Quadro 7 - Limites ao endividamento municipal.....	70
Quadro 8 - Número de municípios com Serviços Municipalizados e Empresas Municipais: evolução no período 2004 a 2007 .....	73
Quadro 9 - Número de municípios com Empresas Municipais, no ano de 2007 .....	74
Quadro 10 - População residente por freguesia, em 1991 e 2001 no concelho de Aveiro	86
Quadro 11 - População residente por faixa etária no concelho de Aveiro .....	86
Quadro 12 - Participações em Entidades Societárias .....	88
Quadro 13 - Município de Aveiro: outras informações relevantes.....	90
Quadro 14 - Evolução do activo do Município de Aveiro, de 2004 a 2007 .....	91
Quadro 15 - Evolução do passivo do Município de Aveiro, de 2004 a 2007 .....	92
Quadro 16 - Participações em Entidades Societárias e resultados líquidos, em 2007 .....	92
Quadro 17 - Evolução dos fundos próprios do Município de Aveiro, de 2004 a 2007.....	93
Quadro 18 - Indicadores do MA de equilíbrio de MLP.....	94
Quadro 19 - Indicadores do MA de equilíbrio de curto prazo (CP).....	96
Quadro 20 - Indicadores do MA de imobilizações, de 2004 a 2007 .....	97
Quadro 21 - Indicadores do MA de endividamento, de 2004 a 2007 .....	98
Quadro 22 - Evolução da receita e despesa municipal, de 2004 a 2007 .....	99
Quadro 23 - Taxas de execução anual da receita - 2004 a 2007.....	100
Quadro 24 - Equilíbrio orçamental corrente e em sentido substancial .....	100
Quadro 25 - Vinculação orçamental - 2004 a 2007 .....	102
Quadro 26 - Composição e evolução da dívida municipal, de 2004 a 2007 .....	103
Quadro 27 - Compromissos assumidos e não facturados.....	104
Quadro 28 - Endividamento líquido do MA em 2004, 2005 e 2006.....	108
Quadro 29 - Limite de Endividamento líquido Municipal em 2007 .....	109
Quadro 30 - Endividamento líquido do MA em 2007.....	110
Quadro 31 - Informação e práticas do actual sistema de contabilidade autárquica .....	115
Quadro 32 - Informação do relato financeiro - POCAL.....	116
Quadro 33 - Grau de Implementação do POCAL no MA, entre 2004 e 2007 .....	120

Quadro 34 - Implementação do POCAL, por objectivos da informação 2004 - 2007 .....	124
Quadro 35 – Conformidade Horizontal .....	128
Quadro 36 - Juros de empréstimos contraídos pelo MA (2004 a 2007) .....	134
Quadro 37 - Dívidas de Terceiros do MA, de 2004 a 2007 .....	135
Quadro 38 - Tipos de receitas / contas de terceiros .....	136
Quadro 39 - Empréstimos (capital em dívida) .....	137
Quadro 40 - Outras Dívidas a Terceiros do MA, entre 2004 e 2007 .....	140
Quadro 41 - Dívidas a Terceiros - Curto prazo .....	141
Quadro 42 - Dívidas a Terceiros - Médio e Longo prazo .....	144
Quadro 43 - Proveitos e Ganhos / Impostos e Taxas .....	145
Quadro 44 – Detalhe de Proveitos e Ganhos / Impostos e Taxas .....	147
Quadro 45 - Indicadores de gestão autárquica analisados .....	149
Quadro 46 - Tipo de impacto das não conformidades nos indicadores de gestão .....	150
Quadro 47 - Passivo: valores dos documentos de prestação de contas e respectivos ajustamentos .....	151
Quadro 48 - Indicadores de equilíbrio e sustentabilidade a MLP e respectivos ajustamentos .....	152
Quadro 49 - Indicadores de equilíbrio a CP e respectivos ajustamentos .....	153
Quadro 50 - Indicadores de Imobilizações e respectivos ajustamentos .....	154
Quadro 51 - Indicadores de Imobilizações, corrigidos, para o ano de 2007 .....	155
Quadro 52 - Indicadores de Endividamento e respectivos ajustamentos .....	157
Quadro 53 - Endividamento Líquido do MA em 2007 e respectivos ajustamentos .....	157
Quadro 54 - Equilíbrio Orçamental Corrente e em sentido Substancial e respectivos ajustamentos .....	158

## ÍNDICE DE FIGURAS

Figura 1 - Marcos da evolução da Contabilidade Autárquica .....	19
Figura 2 - Hierarquia dos requisitos da informação financeira pública .....	25
Figura 3 - Os sistemas contabilísticos do POCAL .....	48
Figura 4 - Articulação dos diferentes sistemas contabilísticos .....	49
Figura 5 - Enquadramento geográfico do Município de Aveiro .....	85
Figura 6 - População residente por faixa etária no concelho de Aveiro .....	87
Figura 7 - Organograma da Câmara Municipal de Aveiro .....	89

## CHAVE DE SIGLAS

AIRC	- Associação de Informática da Região Centro
AL	- Autarquias Locais
AM	- Assembleia Municipal
BDP	- Bens do Domínio Público
CA	- Contribuição Autárquica
C/C	- Conta Corrente
CDCR	- Comissões de Desenvolvimento e Coordenação Regional.
CIBE	- Cadastro e Inventário dos Bens do Estado
CM	- Câmara Municipal
CMA	- Câmara Municipal de Aveiro
CNCAP	- Comissão de Normalização Contabilística da Administração Pública
CP	- Curto Prazo
CRP	- Constituição da República Portuguesa
DGAL	- Direcção Geral das Autarquias Locais
DGO	- Direcção Geral do Orçamento;
DL	- Decreto-lei
EM	- Empresas Municipais
FGM	- Fundo Geral Municipal
FBM	- Fundo de Base Municipal
FEF	- Fundo de Equilíbrio Financeiro
FSM	- Fundo Social Municipal
P.F.IRS	- Participação Fixa no IRS
IGF	- Inspeção Geral de Finanças
IMI	- Imposto Municipal sobre Imóveis
IMT	- Imposto Municipal sobre a Transmissão Onerosa de Imóveis
IMV	- Imposto Municipal sobre Veículos
INH	- Instituto da Habitação e da Reabilitação Urbana
IRS	- Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares
IVA	- Imposto sobre o Valor Acrescentado

LFL	- Lei das Finanças Locais
LOE	- Lei do Orçamento de Estado
MA	- Município de Aveiro
MLP	- Médio e Longo Prazo
MEAPPI	- Mapa de Execução Anual do Plano Plurianual de Investimentos
NC	- Não conformidade
NLFL	- Nova Lei das Finanças Locais
OPT	- Operações de Tesouraria
PMP	- Prazo Médio de Pagamento
POC	- Plano Oficial de Contabilidade
POCAL	- Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais
POCP	- Plano Oficial de Contabilidade Pública
PPI	- Plano Plurianual de Investimentos
RAFE	- Regime de Administração Financeira do Estado
SQ	- Sociedade por Quotas
SA	- Sociedades Anónimas
SMAS	- Serviços Municipalizados de Água e Saneamento
SEC	- Sistema Europeu de Contas
SEL	- Sector Empresarial Local

## **INTRODUÇÃO**

O Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais (POCAL), aprovado pelo Decreto-lei n.º 54-A/99 de 22 de Fevereiro, representou uma autêntica revolução para a contabilidade autárquica portuguesa, na medida em que veio permitir o acesso à informação contabilística relevante numa perspectiva não só orçamental, mas também económica, financeira e patrimonial. Ora, se essa informação for fiável, completa e oportuna, irá imprimir uma maior transparência na aplicação dos recursos financeiros públicos e uma melhor organização e uniformização da Gestão da Administração Pública e, especificamente, da Administração Autárquica.

De facto, ao incluir e integrar os sistemas de contabilidade orçamental, contabilidade patrimonial e contabilidade de custos, o POCAL cruza as três perspectivas e, desta forma, pretende melhorar a prestação de contas das autarquias, na medida em que complementa a informação sobre a execução legal do orçamento (essencialmente em base de caixa), com informação sobre a situação financeira, patrimonial e dos resultados da entidade (em base de acréscimo).

Assim, está naturalmente implícita no POCAL a valorização da conformidade dos documentos de prestação de contas nos subsistemas contabilísticos, mas o destaque é dado à sua finalidade última de constituir um importante instrumento de suporte à tomada de decisão na administração autárquica.

A recente Lei das Finanças Locais (LFL) - Lei nº 2/2007, de 15 de Janeiro, vem precisamente reforçar a importância da fiabilidade e conformidade da informação produzida pelos diferentes sistemas contabilísticos, uma vez que se exige dos mesmos a produção de indicadores quantitativos.

Passados vários anos da obrigatoriedade da aplicação do novo sistema contabilístico preconizado pelo POCAL, entende-se oportuno aferir o seu grau de implementação, nomeadamente no que respeita à conformidade com os requisitos exigidos para a prestação de contas. Ora, a pertinência de analisar a conformidade das contas dos municípios portugueses assenta na necessidade de garantir a fiabilidade da informação financeira dos municípios, assegurando, assim, que esta represente fielmente as transacções, bem como a realidade económica, financeira e patrimonial que é suposto

representar. Mais do que tudo, interessa maximizar a utilidade da informação veiculada pelo actual sistema português de contabilidade autárquica.

No sentido de contextualizar a realidade autárquica nacional, estudou-se a análise efectuada à aplicação do POCAL aos municípios portugueses, apresentada nos Anuários Financeiros dos Municípios Portugueses (2003, 2004, 2005, 2006 e 2007). Verificou-se que os documentos finais estavam a ser elaborados com a preocupação, quase estrita, de apenas se cumprir a lei, independentemente da fiabilidade da informação relatada. Mais, o sistema de contabilidade de custos, salvo raras excepções, não se encontrava implementado. Da leitura das mesmas publicações constata-se a multi-diversidade de *outputs* (mapas orçamentais e mapas patrimoniais), sem que os mesmos correspondam a uma finalidade concreta previamente definida. Ora, tendo em conta que há valores convergentes provenientes de registos diferentes, impõe-se a adopção de uma metodologia de avaliação de conformidade da informação contabilística prestada pelos diversos sistemas.

Este trabalho centra-se precisamente no nível de exigência da verificação das conformidades da informação prestada com os requisitos impostos pelo POCAL, em sede de prestação de contas.

Especificamente, pretendemos explorar quatro grandes questões:

- Os requisitos do sistema contabilístico preconizado pelo POCAL estão de facto implementados e traduzem-se numa real conformidade dos documentos de prestação de contas?
- A existência de conformidade nos documentos de prestação de contas corresponde a um aumento da fiabilidade da informação?
- A informação produzida serve efectivamente de apoio à tomada de decisão?
- É notória a evolução dos registos nos documentos de prestação de contas ao longo dos anos no sentido de aumentar a conformidade da informação que reúnem? Os documentos dos últimos anos reflectem as alterações legislativas recentemente publicadas?

Em concreto, este tema surgiu na sequência de um trabalho realizado por Fernandes, Viana e Cunha (2007), intitulado “Contribuição da informação contabilística para a tomada de decisão na Administração Pública Autárquica: controlo do endividamento

líquido”. Pretende-se alargar a abrangência da análise referida e explorar o global dos indicadores de avaliação de gestão autárquica, bem como os métodos de validação implícitos no processo de verificação de conformidades.

Ora, para tornar viável e profícua a realização da análise de conformidade interpretativa dos sistemas de contabilidade orçamental e patrimonial, optou-se por centralizar este estudo no caso de um município português. Deste modo, será possível analisar com razoável profundidade a informação contabilística produzida pela autarquia, bem como as percepções dos responsáveis da instituição neste âmbito.

O estudo proposto neste trabalho irá recair sobre o Município de Aveiro, por se tratar de um município de média dimensão e, adicionalmente, ser um grupo autárquico, que detém serviços municipalizados e participação de capital em empresas municipais.

Iremos proceder à verificação dos respectivos documentos de prestação de contas de 2004 a 2007, período que permitirá reflectir, entre outros, sobre o impacto da legislação na questão do endividamento em 2004 e do endividamento líquido em 2007. Concretamente, iremos proceder à análise da integração da informação obtida pelas perspectivas orçamental e patrimonial e à identificação de eventuais lacunas ou não conformidades na informação contabilística, bem como à identificação dos métodos de validação de indicadores de avaliação de gestão autárquica em vigor.

Para melhor compreender os resultados obtidos iremos realizar entrevistas pessoais com os responsáveis envolvidos.

Em suma, pretendemos demonstrar, num estudo de caso de um município português, que aplicando uma metodologia de verificação da conformidade dos documentos de prestação de contas, como aliás prevê a recente reforma das finanças locais, estaremos a melhorar a quantidade e qualidade de informação disponível para os seus utilizadores e consequentemente a sua utilidade para a tomada de decisões, em particular no apoio à gestão autárquica.

Nesta óptica, este trabalho poderá também contribuir para sensibilizar todos os utilizadores da informação contabilística e, particularmente, os técnicos com funções financeiras, para a necessidade da implementação de práticas de rigor na obtenção e verificação da informação.



## **PARTE I - ENQUADRAMENTO TEÓRICO : Revisão Bibliográfica**

### **1. A Contabilidade Pública em Portugal**

#### **1.1. Noção de Contabilidade Pública**

O conceito de contabilidade tem evoluído significativamente ao longo dos tempos. De facto, a noção de contabilidade, como saber e actividade, começou por ser entendida num sentido jurídico<sup>1</sup> e técnico<sup>2</sup>, passando, recentemente, a abarcar todos os registos de carácter financeiro ou patrimonial efectuados, por forma a permitir uma melhor gestão das organizações a ela submetidas (Barbosa, 2006: 21).

A Contabilidade Pública é considerada “uma aplicação da contabilidade à actividade económica e financeira do sector público sem fins lucrativos, isto é, à Administração Pública, com vista à apresentação e prestação de contas, e ao cumprimento da legalidade” (Rua e Carvalho, 2006: 48).

Este conceito é complementado por Marques<sup>3</sup>, que se refere à Contabilidade Pública como sendo “um instrumento de controlo económico-financeiro deste sector”.

Sakurauchi<sup>4</sup> especifica melhor a abrangência da contabilidade do sector público definindo-a como “um método de contabilidade aplicável às entidades com fins não lucrativos do sector público - incluindo o governo central e local, e organizações quase governamentais específicas - para as quais o valor dos lucros não fornece uma efectiva medida de avaliação de desempenho”.

Em jeito de conclusão, note-se que, pelo menos desde 1992, se considera que a principal finalidade da contabilidade é a de proporcionar informação para a tomada de decisão<sup>5</sup>. A utilidade é uma característica essencial da informação contabilística.

---

<sup>1</sup> Conjunto de regras aplicáveis à aprovação, execução e controlo dos orçamentos públicos.

<sup>2</sup> Conjunto de regras que regulam a elaboração e apresentação das contas públicas.

<sup>3</sup> *in* Caiado e Pinto (2002: 32).

<sup>4</sup> *in* Gonçalves (2005).

<sup>5</sup> Estes (1992) define contabilidade como “a actividade que proporciona informação geralmente quantitativa e muitas vezes expressa em unidades monetárias, para a tomada de decisões, planeamento, controlo das fontes e operações, avaliação do desempenho e relato financeiro a investidores, credores, autoridades reguladoras e ao público”.

## **1.2. Breve evolução histórica da Contabilidade Pública em Portugal**

Desde que se conhece história que a importância das contas do reino está espelhada na preocupação dos sucessivos reis em ajustá-las às exigências dos tempos.

De facto, inicialmente não existia distinção entre propriedade do reino e propriedade privada do Rei. Foi no reinado de Afonso II que surgiu o primeiro regulamento económico da Casa Real, datado de 1216, altura em que “a conferência das contas públicas ainda competia ao rei assistido pela Cúria” (Rodrigues, 2002: 47). Foi elaborado pela primeira vez, em 1217, um registo oficial dos diplomas régios e, em 1220, realizadas as primeiras inquirições gerais, conferindo de forma sistemática os bens da coroa.

Porém, as crescentes trocas comerciais tornaram a vida pública e a estrutura administrativa e financeira do país progressivamente mais complexas e as funções da Cúria Régia foram assumidas por duas novas instituições, o Conselho Real e as Cortes. Nessa data, o Rei, como delegado do Conselho Real, continuava a assumir a verificação da contabilidade real e a superintender na cobrança dos direitos fiscais.

Cerca de um século depois, no reinado de D. Dinis, as contas da Fazenda Real concentravam-se já numa repartição, Os Contos, cujo primeiro regimento data de 1389.

Em 1516, data de um novo Regimento e Ordenações da Fazenda, são introduzidas várias reformas a nível da contabilidade pública no Regimento da Fazenda, que “revelam uma contabilidade mais complexa e organizada”. Estrutura-se um sistema de escrita que separa a contabilidade das entidades locais da central”.<sup>6</sup>

Apesar de pequenas inovações<sup>7</sup>, o cenário global permaneceu até à reforma pombalina da administração financeira do Estado, na sequência da qual surge o Regulamento da Fazenda de 22 de Dezembro de 1761, que cria o Tesouro Real ou Erário Régio, que introduz vários princípios e regras que vieram a servir de base para a administração orçamental do Estado moderno, em que a preocupação com os fundos públicos é já bem evidente. Simultaneamente, passou a distinguir-se património nacional, isto é do reino, de património da Coroa, ou seja, património privado do Rei.

---

<sup>6</sup> Os elementos essenciais do sistema de escrituração da contabilidade local eram o livro de lanços, o caderno de arrematações e o caderno do almoxarifado, enquanto que as peças da contabilidade central, consistiam no livro do tombo, o livro dos almoxarifados e o sumário (Rodrigues, 2002, 48).

<sup>7</sup> Por exemplo, os Contos separaram-se em duas circunscrições, englobando numa delas diversas contadorias espalhadas pelo reino e sujeitas à fiscalização dos Vedores da Fazenda, e noutra, a cidade de Lisboa e a respectiva comarca.

O passo seguinte foi uma significativa evolução do sistema financeiro, junto com alterações da fiscalização da legalidade das contas públicas, com destaque para a criação, em 1844, do Conselho Fiscal de Contas e, mais tarde, em 1849, do Tribunal de Contas (Campinho, 1998).

A Lei de 25 de Junho de 1881 consigna a centralização da Contabilidade Geral do Estado na Direcção Geral da Contabilidade do Ministério da Fazenda, competindo-lhe dirigir e uniformizar o serviço de contabilidade, fiscalizar todas as repartições que tenham a seu cargo escriturar elementos da Receita e da Despesa, reunir todos os elementos necessários para organizar a escrituração geral e o próprio Orçamento Geral do Estado. Ora, neste documento constavam os princípios fundamentais da administração financeira portuguesa e é recomendada pela primeira vez a utilização do método digráfico para a escrituração da contabilidade das repartições de contabilidade e suas dependências.

Este Plano de Reforma da Contabilidade estabelece, também, as competências do Tribunal de Contas e cria a Comissão Permanente de Contabilidade, que tem como missão estudar e harmonizar as relações das Repartições de Contabilidade com o Tribunal de Contas, tendo em vista, por um lado, a simplicidade do serviço e, por outro, a rigorosa fiscalização na aplicação dos Rendimentos Públicos, propondo as medidas necessárias tanto de carácter funcional como legislativo.

Ao longo do século XX verificou-se um progressivo acréscimo de responsabilidades do Sector Público, com os inevitáveis aumentos da despesa e a necessidade crescente de adequação aos recursos disponíveis. Progressivamente, foi-se tornando necessária a criação de mais e melhor legislação em matéria de Contabilidade Pública, mas foi principalmente desde os anos noventa, que o Estado português empreendeu programas organizados de reforma e modernização das suas Administrações Públicas<sup>8</sup>.

Em Portugal a evolução ocorreu no sentido da desintervenção do Estado no sector económico, bem patente nas concessões de serviços públicos a agentes privados, em paralelo com a própria empresarialização dos serviços públicos e com a criação de organismos públicos de direito privado e com natureza empresarial. Não obstante, convém alertar que essa evolução se fez, em alguns casos, ignorando ou rejeitando

---

<sup>8</sup> No Decreto-Lei n.º 205/2006, de 27 de Outubro - Modernização da Administração Pública - as orientações gerais determinam mesmo a introdução de um novo modelo organizacional que tem por base a racionalização de estruturas, enfatizando a devolução de poderes para o nível local ou regional.

procedimentos essenciais aos valores democráticos, dificultando o controlo público e prejudicando a transparência e a prestação de contas (Lopes, 2005).

De facto, no contexto da Nova Gestão Pública ("New Public Management"), tem-se procurado introduzir na Administração Pública as melhores práticas de gestão empresarial do Sector Privado (Aucoin, 1990; Dunleavy e Hood, 1994; Pollitt e Bouckaert, 2000).

Dentro dessa modernização, Portugal promoveu uma reforma profunda da Contabilidade Pública, permitindo que esta deixasse de estar subordinada ao orçamento e que, ao mesmo tempo, passasse a reflectir todas as operações e a apurar os resultados das entidades públicas (Marques, 2002).

De facto, no seguimento da revisão dos artigos 108.º a 110.º <sup>9</sup> da Constituição da República Portuguesa (CRP) foi possível dar início à reforma da Contabilidade Pública que prosseguiu com a adopção da Lei de Bases da Contabilidade Pública, Lei n.º 8/90, de 20 de Fevereiro, que contém o Regime de Administração Financeira do Estado (RAFE), no Decreto-Lei n.º 155/92, de 28 de Julho, culminando, em 1997, com o Plano Oficial de Contabilidade Pública, através do Decreto-Lei n.º 232/97, de 3 de Setembro.

A reforma da Contabilidade Pública teve como objectivo a substituição do sistema de contabilidade vigente, verificando-se alterações no regime financeiro, que passou a ter duas configurações básicas: autonomia administrativa, como regime geral e autonomia administrativa e financeira, como regime excepcional. Simultaneamente, registou-se a introdução de dois sistemas de contabilidade: unigráfico (serviços com autonomia administrativa) e digráfico (serviços com autonomia administrativa e financeira).

Pretenderam-se, pois, melhorias qualitativas e quantitativas nos serviços prestados e, para tal, foram adaptados à Administração Pública métodos da administração privada, designadamente na perspectiva de uma gestão que respeite os princípios de economia, eficiência e eficácia.

O Decreto-Lei n.º 155/92, de 28 de Julho traduziu-se na substituição do sistema de Contabilidade Pública vigente, tendo sido introduzida uma contabilidade de compromissos, "mais adequada a uma correcta administração dos recursos financeiros",

---

<sup>9</sup> Alteram a estrutura do orçamento e dos princípios e métodos de gestão orçamental.

e uma contabilidade analítica, "indispensável ao controlo de resultados"<sup>10</sup>, a acrescentar à contabilidade de caixa (objecto de reestruturação com esta lei), para uma melhor administração dos recursos financeiros.

No que respeita aos organismos com autonomia administrativa, foram implementadas a contabilidade de compromissos e de caixa<sup>11</sup>, a organização de uma contabilidade analítica como instrumento de gestão<sup>12</sup> e a dependência da autorização de despesas à verificação dos requisitos de conformidade legal, regularidade financeira e aos critérios de economia, eficiência e eficácia<sup>13</sup>.

Por sua vez, no que concerne aos organismos com autonomia administrativa e financeira, tornou-se obrigatório implementar um sistema de contabilidade do tipo empresarial, baseada no Plano Oficial de Contabilidade (POC)<sup>14</sup> das empresas, com especificação dos seus instrumentos de gestão previsional e dos documentos de prestação de contas.<sup>15</sup>

Em verdade, observa-se uma progressiva transformação dos princípios e normas da Contabilidade Pública, notando-se uma evidente aproximação aos princípios da contabilidade privada.

Um marco na reforma da administração financeira e das contas públicas ocorre em 1997, com a entrada em funcionamento do sistema de gestão do orçamento das despesas e das receitas previsto no Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 232/97, de 3 de Setembro, que "vem tornar possível a construção de indicadores de avaliação da economia, eficiência e eficácia da aplicação de dinheiros públicos e, em simultâneo, a criação das condições para a elaboração de um Balanço de Estado" (Caiado e Pinto, 2002: 40).

Passou-se da orientação do controlo da legalidade para a prestação de informação sobre o uso e destino dos fundos e recursos públicos, segundo critérios eminentemente financeiros (Marques, 2002:37).

---

<sup>10</sup> Cfr. preâmbulo do Decreto-Lei n.º 155/92, de 28 de Julho.

<sup>11</sup> Art. 9.º do Decreto-Lei n.º 155/92, de 28 de Julho.

<sup>12</sup> Art. 16.º do Decreto-Lei n.º 155/92, de 28 de Julho.

<sup>13</sup> Art. 22.º do Decreto-Lei n.º 155/92, de 28 de Julho.

<sup>14</sup> Art. 45.º, n.º 1 do Decreto-Lei n.º 155/92, de 28 de Julho.

<sup>15</sup> Arts. 49.º e 50.º do Decreto-Lei n.º 155/92, de 28 de Julho.

De facto, este diploma centra-se na “integração da contabilidade orçamental, patrimonial e analítica numa contabilidade moderna, com vista a ser utilizada como instrumento de apoio à gestão das entidades públicas”<sup>16</sup> e desta forma apoiar “a tomada de decisões estratégicas no domínio orçamental”<sup>17</sup>.

Adicionalmente, deve facilitar “a actividade de controlo da actividade financeira da Administração Pública pelas entidades com competência legal nesse domínio e reforçar a transparência da situação patrimonial, bem como das relações financeiras do Estado”<sup>18</sup>; e “a obtenção expedita dos elementos indispensáveis ao cálculo dos agregados relevantes da Contabilidade Nacional, particularmente do que respeita às contas nacionais das administrações públicas e que são particularmente importantes para a aferição do cumprimento dos compromissos assumidos no quadro do tratado da União Europeia”<sup>19</sup>.

Na sequência do referido diploma legal, a Contabilidade Pública passou a comportar uma significativa diversidade de planos específicos de contabilidade, entre os quais o POCAL, referente às autarquias locais.

---

<sup>16</sup> Decreto-Lei n.º 232/97, ponto nº 6 do preâmbulo.

<sup>17</sup> Decreto-Lei n.º 232/97, ponto nº 7 do preâmbulo.

<sup>18</sup> Idem.

<sup>19</sup> Idem.

## **2. A Contabilidade Autárquica em Portugal**

### **2.1. Breve caracterização das autarquias locais: atribuições e estrutura organizacional**

Foi na sequência da instauração do regime democrático, aquando da Revolução do 25 de Abril de 1974, que se deu o reconhecimento constitucional do poder local em Portugal.

A primeira Constituição da República Portuguesa<sup>20</sup> (CRP), de 1976, consagra e atribui, pela primeira vez, autonomia política às autarquias locais (AL), que até essa data eram meras unidades descentralizadas da administração central, com poucas atribuições e poder.

Ora, a CRP vem estabelecer que "A organização democrática do Estado compreende a existência de autarquias locais"<sup>21</sup>, com património e finanças próprios<sup>22</sup>. Acrescenta que as autarquias locais "são pessoas colectivas territoriais dotadas de órgãos representativos, que visam a prossecução de interesses próprios das populações"<sup>23</sup>.

Os referidos interesses "revestem a forma de necessidades colectivas, isto é, de necessidades sentidas pelo conjunto de pessoas que constituem uma sociedade e não de necessidades sentidas individualmente, por cada indivíduo que compõe determinado agregado populacional" (Monteiro, 2002: 464).

De facto, as autarquias locais como pessoas colectivas públicas, asseguram a prossecução dos interesses comuns, "mediante órgãos próprios, representativos dos respectivos habitantes" (Freitas do Amaral, 1998: 418)., através da utilização de recursos financeiros disponíveis e de adequados instrumentos de gestão.

Mais, as autarquias locais são "pessoas colectivas distintas do Estado" (Freitas do Amaral, 1998: 419), não fazendo parte dele e não lhe pertencendo, caracterizando-se por serem independentes, mas podendo ser por ele fiscalizadas, controladas e subsidiadas. Neste sentido, o governo exerce tutela sobre as autarquias locais, caracterizada por ser meramente administrativa de controlo de legalidade<sup>24</sup>.

---

<sup>20</sup> Aprovada em 2 de Abril de 1976, tendo entrado em vigor em 25 de Abril do mesmo ano.

<sup>21</sup> CRP, art. 235.º, n.º1.

<sup>22</sup> CRP, art. 238.º, n.º1.

<sup>23</sup> CRP, art. 235.º, n.º2.

<sup>24</sup> CRP, art. 242.º, n.º1.

A CRP estabelece ainda que "as atribuições e a organização das autarquias locais, bem como a competência dos seus órgãos, serão reguladas por lei, de harmonia com o princípio da descentralização administrativa"<sup>25</sup>.

Com o objectivo de dar cumprimento às atribuições definidas por lei<sup>26</sup>, os municípios organizam-se política e funcionalmente. No que concerne à organização política, "os órgãos representativos do município são a assembleia municipal e a câmara municipal"<sup>27</sup>.

A Assembleia Municipal (AM) é o "órgão deliberativo do município"<sup>28</sup>, sendo uma parte constituída por membros eleitos (directamente e em número superior aos presidentes de junta de freguesia que a integram) e outra por membros por inerência, que são os presidentes de junta (Freitas do Amaral, 1998).

A Assembleia Municipal tem genericamente funções<sup>29</sup> de:

- ✓ Orientação geral do município, uma vez que discute e aprova o programa anual de actividades e o orçamento do município;
- ✓ Fiscalização da Câmara Municipal;
- ✓ Tributação, que consiste em estabelecer impostos e taxas a que os munícipes ficam sujeitos;
- ✓ Decisão superior, que se traduz na aprovação dos planos de urbanização, autorização de compras de imóveis, entre outras.

A Câmara Municipal (CM) é o "órgão executivo colegial"<sup>30</sup>, ou seja, o corpo administrativo do município a quem está atribuída a gestão permanente dos assuntos municipais e é composta pelo presidente da câmara e pelos vereadores, eleitos directamente pela população do município.

A CM<sup>31</sup> tem como funções:

- ✓ Preparar as deliberações da AM e, uma vez tomadas, executá-las;
- ✓ De gestão, porque tem de gerir o pessoal, dinheiro e património do município, bem como os serviços municipais;

---

<sup>25</sup> CRP, art. 237.º, n.º1.

<sup>26</sup> Em verdade, as atribuições das autarquias locais têm evoluído ao longo dos tempos: Decreto-Lei 79/77, de 25 Outubro; Decreto-Lei 100/84, de 29 de Março; Decreto-Lei 159/99, de 14 de Setembro.

<sup>27</sup> CRP, art. 250.º

<sup>28</sup> CRP, art. 251.º

<sup>29</sup> As funções da AM estão definidas na Lei n.º 169/99, de 18 de Setembro, com as alterações introduzidas pela Lei n.º 5-A/2002, de 11 de Janeiro. As funções da AM são ainda abordadas por Freitas do Amaral (1998).

<sup>30</sup> de acordo com os arts. 252.º da CRP.

<sup>31</sup> As funções da CM estão definidas na Lei n.º 169/99, de 18 de Setembro com as alterações introduzidas pela Lei n.º 5-A/2002, de 11 de Janeiro. Também as funções da CM são abordadas por Freitas do Amaral (1998).



- ✓ De decisão, uma vez que toma todas as decisões de autoridade que a lei lhe confia, nomeadamente, através da prática de actos administrativos definitivos e executórios (licenças, autorizações, adjudicações, etc.) e de contratos administrativos (empreitadas, concessões, fornecimento, etc.).

Tem vindo a assistir-se a um aumento das competências das autarquias locais e da sua autonomia, bem como a uma diminuição da sua dependência financeira relativamente às transferências do Orçamento do Estado.

O Tribunal de Contas é o órgão supremo de jurisdição e de controlo financeiro externo, ao qual estão sujeitas "As autarquias locais, suas associações ou federações e os seus serviços, bem como as áreas metropolitanas"<sup>32</sup>.

Sobre a organização funcional, a Lei n.º 169/99, de 18 de Setembro<sup>33</sup>, no seu art. 53.º, n.º 2, alíneas n) e o) define que compete à AM "Aprovar, nos termos da lei, a criação ou reorganização dos serviços municipais" e "...os quadros de pessoal dos diferentes serviços do município".

---

<sup>32</sup> De acordo com o n.º 1, alínea c), do art. 2.º da Lei n.º 98/97, de 26 de Agosto, LOPTC - Lei de Organização e Processo do Tribunal de Contas, alterada pela Lei n.º 48/2006, de 29 de Agosto.

<sup>33</sup> Alterada pela Lei n.º 5-A/2002, de 11 de Janeiro.

## **2.2. Evolução da Contabilidade Autárquica em Portugal**

Até à publicação da primeira LFL, Lei nº 1/79, de 2 de Janeiro, a contabilidade autárquica, bem como a organização administrativa, financeira e orçamental das autarquias locais, foram sendo enquadradas pelos sucessivos Códigos Administrativos, não existindo legislação específica para os municípios.

O Código Administrativo Português de 1836 já regulamentava que os municípios eram obrigados a prever as suas despesas para, em função disso, estimar as receitas a arrecadar. Seis anos depois, a versão de 1842 estabelecia que a proposta do orçamento municipal era da responsabilidade do presidente da autarquia e incluía já regras específicas para eventuais reforços orçamentais, resultantes da realização de despesas não contempladas no orçamento do ano.

Em 1878, acontece uma significativa evolução em termos de contabilidade orçamental, com a publicação do código administrativo conhecido por Código "Rodrigues Sampaio", que define o orçamento com uma grande aproximação ao conceito legal actual, incluindo o cálculo da receita que se espera arrecadar e a descrição da despesa que se deverá efectuar, para responder às necessidades da administração.

A versão de 1886 do mesmo código introduz o termo de "receita regularmente calculada", uma das ideias actualmente enfatizadas no POCAL na definição das regras previsionais para a elaboração do orçamento. Já a consignação de receitas (impostos que, por lei, estão afectos à realização de determinadas despesas e cuja utilização não pode ser desviada para outros fins) aparece, pela primeira vez, na versão de 1896 do Código Administrativo.

Contudo, é no Código Administrativo de 1940 que são expressos grande parte dos princípios e normas que reflectem o processo das Finanças Locais. Adopta-se então um modelo mais elaborado de contabilidade autárquica, que se mantém até 1979, baseado em registos unigráficos, unicamente orçamental, focado na mera prestação de contas e regido pelos critérios do Orçamento Geral do Estado, definidos no Código Administrativo. Assim, na organização das contas, teriam que seguir-se as instruções aprovadas pelo Tribunal de Contas.

Como supracitado, o 25 de Abril representou um marco histórico decisivo na autonomia das autarquias locais. Surge, então, a necessidade de ser implementada uma

contabilidade específica para as Autarquias Locais. A LFL - Lei n.º 1/79, de 2 de Janeiro, consagra que "a reforma da contabilidade das autarquias locais, visando a sua uniformização, normalização, simplificação e adequação às respectivas categorias", seria publicada por decreto-lei. Para dar cumprimento ao regulamentado, foram publicados três diplomas: o Decreto-Lei n.º 243/79, de 21 de Julho, o Decreto-Lei n.º 341/83, de 21 de Julho e o Decreto Regulamentar de n.º 92-C/84, de 28 de Dezembro.

O Decreto-Lei n.º 243/79, de 21 de Julho, estabelece princípios, regras e procedimentos para a elaboração, execução e modificação dos orçamentos, bem como as regras de elaboração e fiscalização de contas.

O Decreto-Lei n.º 341/83, de 21 de Julho, vem acrescentar "a regulamentação da elaboração e execução do plano de actividades e a institucionalização de um sistema de fiscalização interna da execução orçamental, possibilitando uma maior informação e controlo da gestão por parte da autarquia" (Monteiro, 2002: 464). Em verdade, o regime geral da contabilidade, resultante deste Decreto-Lei introduz profundas alterações nos instrumentos financeiros de gestão<sup>34</sup>, de modo a permitir uma análise mais fácil e uma maior eficiência na sua aplicação, vindo obrigar à elaboração de:

- ✓ Orçamento
- ✓ Plano de actividades
- ✓ Relatório de actividades, que explicita a execução do plano de actividades do ano anterior, bem como uma análise da situação financeira da autarquia, incluindo os desvios entre as receitas e despesas previstas e as realizadas, a evolução do endividamento e a relação entre as receitas e as despesas correntes e as receitas e despesas de capital.
- ✓ Conta de gerência, elaborada segundo a classificação do orçamento respectivo, e organizada de acordo com as instruções do Tribunal de Contas, correspondendo aos resultados de execução orçamental. Esta conta devia integrar o resumo da execução orçamental; o resumo das receitas e despesas; o resumo das despesas segundo as classificações económico-orgânica e funcional; a relação dos encargos assumidos e não pagos durante a gerência; o mapa de empréstimos a médio e longo prazo; o mapa de transferências para as freguesias, serviços municipalizados; e a conta geral das operações de tesouraria.

---

<sup>34</sup> Segundo o art. 33.º do Decreto-Lei n.º 341/83, de 21 de Julho.

O Decreto Regulamentar de n.º 92-C/84, de 28 de Dezembro, define as normas de execução da contabilidade das autarquias locais, completando assim o seu sistema contabilístico.

A publicação da Lei 1/87, anos mais tarde, determinou o tipo de contabilidade a implementar nas autarquias. O n.º1 do seu art.º 23.º estabelece os objectivos da “reforma da contabilidade das Autarquias Locais” ou seja, que esta constitua um instrumento de gestão económico-financeiro” e “permita a apreciação e o julgamento da execução orçamental e patrimonial”. O n.º2 do mesmo artigo salienta a aplicabilidade do POC, que surgiu com o Decreto-Lei n.º 226/93, de 22 de Junho, à contabilidade dos serviços municipalizados, empresas municipais ou intermunicipais, com as necessárias adaptações. O regime geral de contabilidade autárquica continuou a ser regulado pelo sistema estritamente orçamental, em base de caixa e unigráfico.

Assim, sistematizando, a partir desta data, na Contabilidade das Autarquias Locais distinguem-se dois regimes contabilísticos: o regime geral, aplicável aos municípios e freguesias<sup>35</sup> e o regime especial, aplicável aos serviços municipalizados e às federações de municípios<sup>36</sup>.

Ora, o regime geral de contabilidade compreendia diversas insuficiências (Amado, 2006a: 316-326):

- ✓ Não facultava informação sobre o valor do património afecto às actividades e exploração das autarquias. Esta omissão quanto à situação patrimonial acrescia ao facto de a generalidade das autarquias não possuir o cadastro dos seus bens, não obstante ser uma exigência legal<sup>37</sup>.
- ✓ A informação produzida não contemplava as situações patrimonial e económico-financeira, na medida em que este sistema contabilístico não fornecia balanços, demonstrações de resultados e contas de exploração;
- ✓ Não permitia conhecer o nível anual de investimento realizado por administração directa, nem as relações das autarquias com o exterior (terceiros), dado que não obrigava à existência de um ficheiro individual de clientes e fornecedores, o que muitas vezes implicava que se desconhecassem, em cada momento, os devedores e credores da entidade;

---

<sup>35</sup> decorrente do Decreto-Lei n.º 341/83, de 21 de Julho.

<sup>36</sup> consagrado pelo Decreto-Lei n.º 226/93, de 22 de Junho, dando cumprimento ao estabelecido no art. 23.º da Lei n.º1/87, de 6 de Janeiro (LFL), entretanto revogada pela Lei n.º42/98, de 6 de Agosto.

<sup>37</sup> cfr. art. 51º, n.º1, al. c), do Decreto-Lei 100/84, de 29 de Março e art. 68º, n.º1, al.d), da Lei 169/99, de 18 de Setembro, que o revogou.

- ✓ Não permitia apurar custos, proveitos e resultados por actividades e sectores, impossibilitando, assim, um controle adequado dos custos e a determinação das tarifas e dos preços a fixar pelos municípios, nos termos do n.º 3.º do art. 20.º da Lei n.º 42/98, de 6 de Agosto (Lei das Finanças Locais)<sup>38</sup>;
- ✓ Preocupava-se, fundamentalmente, com o controlo orçamental, a prestação de contas e o cumprimento estrito da legalidade, dificultando, ou mesmo impossibilitando, a medição da eficiência, da eficácia e da economia na utilização dos recursos.

O regime especial de contabilidade, aplicável aos serviços municipalizados, veio substituir a contabilidade orçamental (na base de caixa) e a contabilidade designada de industrial, até então adoptadas. Representava uma adaptação do POC das empresas, com inúmeros aspectos comuns a este, designadamente, no que respeita aos princípios gerais, aos documentos de prestação de contas e conteúdo da maior parte delas. Não apresentava as fragilidades e insuficiências acima apontadas para o regime geral, mas era omissa no que respeita aos registos contabilísticos relativos à contabilidade orçamental.

Em verdade, as limitações do sistema contabilístico em vigor até então tornaram-no insatisfatório para fazer face a uma realidade social e autárquica cada vez mais complexa, que exigia agora um maior controlo da legalidade, do equilíbrio financeiro e da economia, eficiência e eficácia.

De facto, a necessidade, entre outras, do conhecimento exacto e total da composição do património autárquico tornou necessária a criação de um instrumento de enquadramento indispensável a um moderno sistema de contas para as autarquias locais (Fernandes, 2000: 601).

Posto isto, em 1998, a nova Lei das Finanças Locais, Lei n.º 42/98, de 6 de Agosto, prevê claramente a publicação de um plano de contas próprio para as autarquias, tendo como estrutura conceptual o Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP), publicado no Decreto-Lei n.º 232/97, de 3 de Setembro.

Com efeito, de acordo com o referido diploma<sup>39</sup>, "a contabilidade das Autarquias Locais

---

<sup>38</sup> Alterada pelas Leis n.º 87-B/98, de 31 de Dezembro, 3-B/2000, de 4 de Abril, 15/2001, de 5 de Junho, e 94/2001, de 20 de Agosto, e pela Lei Orgânica n.º 2/2002, de 28 de Agosto.

<sup>39</sup> De facto, a adaptação do POCP à administração local está prevista, não só no próprio Decreto-Lei n.º 232/97 de 3 de Setembro (POCP), mas também na Lei n.º 42/98, de 6 de Agosto

baseia-se no Plano Oficial da Contabilidade Pública, com as necessárias adaptações, podendo prever-se um sistema simplificado para as freguesias, cujas contas não sejam obrigatoriamente submetidas a julgamento em conformidade com a Lei do Processo do Tribunal de Contas"<sup>40</sup>.

Mais, refere o n.º 2 do art.º 5 do mesmo diploma que "no que respeita às Autarquias Locais, as normas e as adaptações do Plano Oficial, serão estabelecidas mediante Decreto-Lei".

Ora, dando cumprimento a isto, foi publicado o primeiro plano de contas para as Autarquias Locais: o POCAL, através do Decreto-Lei n.º 54-A/99, de 22 de Fevereiro.

O POCAL é obrigatoriamente aplicável a todas as autarquias locais e entidades equiparadas<sup>41</sup>, sendo que se incluem nestas últimas as áreas metropolitanas, as assembleias distritais, as associações de freguesias e de municípios de direito público e todas as entidades, sujeitas por lei, ao regime de contabilidade das autarquias locais. Por seu lado, os serviços municipais, enquanto parte da estrutura municipal, passam também a aplicar este diploma, sendo com ele revogado o Decreto-Lei nº 226/93, de 22 de Junho.

Em verdade, a contabilidade orçamental e o regime de caixa já não eram suficientes para atender a todas as necessidades da informação contabilística autárquica. Assim, à semelhança do POCP, o novo plano contabilístico das autarquias locais integra agora três sistemas de contabilidade: orçamental, patrimonial e de custos.

De facto, reconhece-se hoje que "um sistema contabilístico completo deve integrar os três subsistemas, coordenados e elaborados de forma que se permita obter informação útil e oportuna..." (Carvalho, 1998: 237). Adicionalmente, os três sistemas de contabilidade são agora apoiados por um sistema de controlo interno (no qual se devem prever as políticas e métodos de controlo, bem como a definição das responsabilidades funcionais), uma das principais novidades do POCAL, em relação ao POCP.

O POCAL surge, então, com o objectivo de "uniformização, normalização e simplificação, de modo a constituir um instrumento de gestão económico-financeira, permitir o

---

<sup>40</sup> art. 6.º, n.º 2, da Lei 42/98, de 6 de Agosto

<sup>41</sup> a partir de 1 de Maio de 2002. Numa primeira instância a adopção do POCAL era legalmente obrigatória a partir de 1 de Janeiro de 2002, de acordo com a redacção dada ao art. 10º do Decreto-Lei n.º 54-A/99, alterado pelo Decreto-Lei 315/2000, de 2 de Dezembro. Contudo, a Direcção-Geral das Autarquias Locais (DGAL) comunicou às autarquias locais, através do Ofício-circular n.º 21/01/DSFA, de 02 de Julho de 2001, que, face ao disposto no art. 88º, n.º 1, da Lei 169/99, de 18 de Setembro, todas as entidades sujeitas ao POCAL tinham de o aplicar obrigatoriamente apenas a partir de 1 de Maio de 2002.

conhecimento completo do valor contabilístico do respectivo património, bem como a apreciação do resultado anual da actividade autárquica"<sup>42</sup>.

Em verdade, são inúmeras as vantagens do sistema contabilístico preconizado pelo POCAL (in Monteiro, 2002: 477), entre as quais:

- ✓ Conhecer a situação financeira dos municípios e das freguesias;
- ✓ Saber quanto aumenta a riqueza da autarquia no final de cada ano;
- ✓ Conhecer o valor dos bens da autarquia local; e
- ✓ Conhecer os gastos com a conservação das estradas, armamentos e escolas.

Em suma, com a implementação do POCAL, "Os sistemas de gestão e a contabilidade pública deixaram de estar orientadas apenas para o controlo do cumprimento da legalidade, deslocando-se para outras utilizações da informação, especificamente para a melhoria da economia, eficácia e eficiência na utilização dos recursos e análise do desempenho das actividades" (Correia, 2002: 275).

Recentemente, a Lei nº 2/2007, de 15 de Janeiro – LFL, propôs introduzir algumas alterações relativamente ao POCAL, de modo a que este contenha os procedimentos contabilísticos para a consolidação de balanços dos municípios e empresas municipais ou intermunicipais.

Estabelece a consolidação de contas dos municípios que detenham serviços municipalizados ou a totalidade de capital do sector empresarial local. Introduz a exigência de certificação legal de contas dos municípios que detenham participações de capital em entidades do sector empresarial local ou em fundações e a obrigatoriedade da afixação em local visível e na página da Internet de alguns mapas com informação sobre a situação do município.

Mais recentemente ainda, o Decreto-Lei n.º 38/2008, de 7 de Março, vem densificar as regras referentes aos regimes jurídicos do saneamento financeiro municipal e do reequilíbrio financeiro municipal, previstos nos artigos 40.º e 41.º da Lei das Finanças Locais, aprovada pela Lei n.º 2/2007, de 15 de Janeiro, e regulamentar o Fundo de Regularização Municipal, consagrado no artigo 42.º da LFL.

---

<sup>42</sup> art. 6.º, n.º 1 da Lei das Finanças Locais, Lei n.º 42/98, de 6 de Agosto

Em jeito de resumo, apresentam-se em seguida, esquematicamente, os principais marcos da evolução da Contabilidade Autárquica Portuguesa até à presente data.

**Figura 1 - Marcos da evolução da Contabilidade Autárquica**

Data	Conteúdo / Inovações	Diploma						
			Lei n.º 1/79, de 2 de Janeiro - primeira LFL	Decreto-Lei n.º 243/79, de 25 de Junho	Decreto-Lei n.º 341/83, de 21 de Julho	Decreto Regulamentar n.º 92-C/84, de 28 Dezembro	Lei n.º 1/87, de 6 de Janeiro - LFL	Lei n.º 42/98, de 6 de Agosto - LFL
1979	- Confere às AL autonomia política e financeira. - Exprime a necessidade de uma contabilidade específica para as AL, confinada a regras, a estabelecer por decreto-lei.			- Visa a uniformização da contabilidade orçamental das AL. - Estabelece regras e procedimentos para execução e modificação de orçamentos e fiscalização de contas.	- Introduz importantes alterações nos instrumentos Financeiros de Gestão: - Orçamento - Plano de actividades - Conta de gerência - Relatório de actividades. - Institui um sistema interno de fiscalização orçamental.	- Define as normas de execução da contabilidade das AL. - Regulamenta as operações referentes à arrecadação de receitas e à realização de despesas, ao movimento das operações de tesouraria e às respectivas operações de controle nas AL e assembleias distritais.	- Estabelece que para serviços municipalizados, empresas municipais ou intermunicipais, seja adoptado o POC, com adaptações. - O regime geral de contabilidade autárquica continua estritamente orçamental, em base de caixa e unigráfico.	- Revoga a Lei 1/87 de 6/01. - Altera o sistema contabilístico das AL, vendo-o já como um instrumento de gestão económico-financeira, que permite conhecer o valor do património e analisar o resultado anual da actividade autárquica. - Estabelece que a contabilidade das AL se baseia no POC, de 1997, com eventuais adaptações.
1979								
1983								
1984								
1987								
1998								
1999								
2007								

**Lei n.º 2/2007,  
de 15 de Janeiro - LFL**

- Revoga a Lei 42/98 de 6/08.
- Estabelece o regime financeiro dos municípios e freguesias.
- Propõe alterações ao POCAL, de forma a incluir procedimentos contabilísticos para a consolidação de contas dos municípios e empresas municipais ou intermunicipais
- Exige a certificação legal de contas dos municípios
- Obriga a afixação em local visível e na Internet de informação sobre a situação financeira do município.

**Decreto-Lei n.º 54-A/99, de 22 Fevereiro - POCAL**

- Adaptação do POCAL às AL.
- Integra 3 sistemas de contabilidade: orçamental, patrimonial e de custos.
- Além da óptica de caixa, surge a do acréscimo.
- Objectivo principal: ser um instrumento de apoio à gestão.
- Objectivos específicos: permitir o controlo financeiro, regulamentar a execução orçamental, facultar dados para a contabilidade nacional e sobre o património da AL.



### 3. A informação financeira pública

Nas últimas décadas tem-se observado um crescente interesse pelos aspectos ligados ao desenvolvimento de um adequado sistema de informação contabilística para as entidades públicas, incluindo as autarquias locais, importando para o sector público modelos inspirados na contabilidade das empresas.

Progressivamente, emerge a importância da informação financeira, que cada vez mais serve não só para suportar o processo de tomada de decisão, mas também como instrumento de avaliação da qualidade da gestão.

Ora, de acordo com o *Statement of Financial Accounting Concepts*<sup>43</sup>, "Os documentos financeiros não são um fim em si mesmo, devendo proporcionar informação útil para a tomada de decisões económicas (...). Portanto, os seus objectivos têm de ser examinados a partir das necessidades de quem utiliza a dita informação (...)".

Mais, segundo AECA (2001:12), a Contabilidade Pública, "assume o paradigma da utilidade como ponto de referência para levar a cabo a modernização dos seus sistemas de informação contabilística à semelhança do que aconteceu, décadas antes, no sector empresarial".

Para Tua Pereda (1994: 38)<sup>44</sup> um marco conceptual é "uma interpretação da teoria geral da contabilidade, mediante a qual se estabelecem, através de um itinerário lógico dedutivo, os fundamentos teóricos em que se apoia a informação financeira". Tal itinerário passa pela identificação:

- das necessidades dos utilizadores da informação financeira;
- dos objectivos da informação financeira;
- dos requisitos e qualidades que deve cumprir a informação financeira para satisfazer tais necessidades e objectivos;
- da forma como dos pontos anteriores se deduzem questões como: reconhecimento e valorização de activos e passivos".

Todo o desenvolvimento, teórico ou conceptual, parte da análise dos destinatários da informação contabilística para identificar as necessidades dos utilizadores e os objectivos da informação financeira, fixando então os requisitos e qualidades da mesma e as bases em que deve ser efectuado o reconhecimento e valorização contabilísticos.

---

<sup>43</sup> N°1 (FASB, 1978) Financial Accounting Standards Board - Statement 01 Financial Accounting Concepts N. O] - Objectives of Financial Reporting by Business Enterprises.

<sup>44</sup> citado in Matos de Carvalho e Bernardes (2000: 283).

### 3.1. Os destinatários da informação financeira – suas necessidades

*"A orientação da contabilidade pública é, actualmente, feita em termos dos seus utilizadores"* (Matos de Carvalho e Bernandes, 2000: 303).

Concretamente, interessa agora saber quem são os utilizadores / destinatários<sup>45</sup> e quais são as suas necessidades e expectativas, a ter presentes na elaboração da informação, que se pretende útil e oportuna.

Ora, na literatura são definidos dois grandes grupos de utilizadores: internos e externos. Em verdade, a informação contabilística das administrações públicas dirigia-se tradicionalmente a entidades integrantes da própria administração, ou seja, aos gestores internos e a outros grupos estritamente vinculados à organização pública (Ratcliffe, 1979). Com as mudanças ocorridas nas últimas décadas, assistiu-se ao crescente protagonismo dos utilizadores externos (organismos internacionais, investidores, eleitores, público em geral, etc.), admitindo-se, assim, a sua importância e influência.

No que se refere à realidade portuguesa, tanto o POCP como o POCAL, privilegiam os órgãos de gestão e de controlo interno e externo das entidades públicas como sendo os principais utilizadores da informação contabilística pública.

Neste sentido, a elaboração da informação visa a satisfação das necessidades dos destinatários da mesma. Ora, a complexidade reside exactamente na análise das necessidades e expectativas dos utilizadores da informação contabilística, bem como na forma como podem ser satisfeitas.

Anthony (1978) descreve, numa breve lista, de natureza genérica, as necessidades dos utilizadores de informação contabilística das entidades públicas e não lucrativas:

- Viabilidade Financeira: alguns utilizadores precisam de informação que indique se a organização tem viabilidade para continuar a prestar os serviços para os quais foi criada;
- Cumprimento da legalidade: saber até que ponto a organização está a cumprir com os imperativos legais relativos a gastos;
- Desempenho da gestão: os utilizadores estão interessados em saber como se gasta o dinheiro e se é gasto de forma criteriosa.

---

<sup>45</sup> Fernández (2000: 102) distingue utilizador de destinatário da informação contabilística pública. Pare ele, Utilizador é "toda a pessoa ou entidade que tem interesse em receber informação económico-financeira do sector público e Destinatário é "toda a pessoa ou entidade que tenha sido tida em conta para o desenho da informação". E acrescenta "o sistema de informação deve converter os utilizadores em destinatários", ideia esta corroborada por Garcia (2002).

- Custo dos serviços prestados: permitem concluir sobre a eficiência e eficácia na prossecução de objectivos e permite comparar organizações e programas, bem como as necessidades entre gerações presentes e futuras.

O IFAC (1991:32) refere que os utilizadores da informação contabilística pública "necessitam de informação que os ajude a tomar decisões, económicas, sociais e políticas e a avaliar determinada entidade governamental. Eles estão interessados em planos, bem como nos resultados da implementação de tais planos, incluindo o desempenho de tal entidade e o estado das suas finanças".

As necessidades dos principais utilizadores da informação financeira pública podem sistematizar-se da seguinte forma:

**Quadro 1 - Necessidades dos principais utilizadores da informação financeira pública**

Utilizadores	Necessidades de informação
<b>Órgãos de Gestão</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- A condição financeira actual</li> <li>- Os fluxos reais e financeiros de curto e longo prazos</li> <li>- A situação económica e possíveis alterações à mesma</li> <li>- O cumprimento da legalidade e restrições legais</li> <li>- Factores que influenciem a planificação e elaboração do orçamento.</li> </ul>
<b>Membros do Governo e Órgãos de Controlo</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- O orçamento e respectivo grau de cumprimento do orçamento, bem como o cumprimento da legalidade</li> <li>- O uso dado aos recursos pelos gestores</li> <li>- O cumprimento das restrições contratuais</li> <li>- O nível de outputs alcançados</li> <li>- A situação financeira da entidade.</li> </ul>
<b>Cidadãos</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- O nível de impostos cobrados, face ao nível de serviços prestados</li> <li>- A eficácia na administração dos recursos disponíveis</li> <li>- A eficiência e economia alcançadas na gestão dos serviços prestados</li> <li>- A relação custo-qualidade-preço dos serviços prestados</li> <li>- O grau de execução do orçamento.</li> </ul>
<b>Investidores e Credores</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Recursos financeiros existentes</li> <li>- Diferentes fontes de financiamentos</li> <li>- Liquidez</li> <li>- Obrigações a satisfazer e contrair no futuro</li> <li>- Existência de restrições quanto ao uso de fundos</li> <li>- Risco de créditos.</li> </ul>

Fonte: Adaptado de Rua e Carvalho (2006:82-85).

Pode dizer-se que, das necessidades apontadas, as mais frequentes e relevantes para este trabalho são: o cumprimento da legalidade, satisfeita, principalmente, através do conhecimento do grau de cumprimento do orçamento e a viabilidade financeira ou estado das finanças, preenchida pela informação sobre a posição financeira da entidade, através de indicadores, de solvabilidade, liquidez, endividamento e outro tipo de elementos informativos.

### 3.2. Objectivos da informação financeira pública

O *Statement of Financial Accounting Concepts* <sup>46</sup> refere que "O relato financeiro das organizações não lucrativas deve proporcionar informação útil para os presentes e potenciais fornecedores de recursos, bem como para os outros utilizadores no seu processo racional de tomada de decisões acerca da afectação dos recursos dessas organizações...".

Com efeito, pode dizer-se que "objectivo genérico de qualquer sistema contabilístico é fornecer informação útil que satisfaça as necessidades dos seus utilizadores" (Carvalho e Rua, 2006:89).

O objectivo tradicional da informação financeira pública residia na prestação de contas e controlo da legalidade. A reforma portuguesa da Contabilidade Pública, apesar de não menosprezar os objectivos citados, vem imprimir importância ao intuito de disponibilizar informação para a tomada de decisões, frisando questões como, por exemplo, oferecer uma imagem fiel do património e disponibilizar informação sobre a sua situação financeira e os resultados das entidades. Assim, a informação contabilística possui agora um papel mais amplo, já tendo em conta as necessidades dos diversos utilizadores.

Sistematizando, os objectivos da informação financeira pública são classificados, por vários autores<sup>47</sup>, em três grupos:

- Objectivos de Gestão: a informação permite conhecer a situação económica e financeira da entidade, a determinação do custo e rendimento dos serviços prestados, isto é, para a tomada de decisões.
- Objectivos de Controlo: a informação tem como principal finalidade a prestação de contas e o controlo de legalidade.
- Objectivos de Análise e Divulgação: a informação é útil para a tomada de decisões, para a análise dos efeitos económicos e financeiros da actividade pública e permite a elaboração de contas nacionais (informação com vista ao cálculo dos agregados macroeconómicos essenciais à Contabilidade Nacional).

---

<sup>46</sup> (FASB, N.º 4 1980, § 35) Financial Accounting Standards Board - Statement 01 Financial Accounting Concepts N. 04 - Objectives 01 Financial Reporting by Nonbusiness Organizations.

<sup>47</sup> Pina Martínez e Torres Pradas (1999). O IGAE (1991: 29-31) também já tinha referido os mesmos fins. Tua Pereda (1997) e Gabás Trigo e Bellostas Pérez Grueso (2000) também apresentam um agrupamento dos objectivos semelhante, mas denominam ao primeiro grupo "objectivos de predição", apesar de terem conteúdo idêntico.

A prevalência de um ou de outro objectivo depende então das necessidades específicas de cada utilizador.

Em suma, *“a informação financeira pública tem por objectivo oferecer aos seus utilizadores informação que satisfaça as suas necessidades, e que seja de apoio à tomada de decisões. Tomar decisões adequadamente implica dispor de informação que permita avaliar o orçamento, sua forma de execução e a legalidade económico-financeira, conhecer a situação patrimonial da instituição, suas necessidades de liquidez a curto e longo prazo, os recursos e sua afectação, as fontes de financiamento e sua adequação para o cumprimento das obrigações, e verificar a eficácia, eficiência e economia<sup>48</sup> da gestão<sup>49</sup> pública”* (Rua e Carvalho, 2006:90).

### **3.3. Requisitos e qualidades da informação financeira pública**

*“A informação financeira deve reunir determinadas características qualitativas com o fim de propiciar o cumprimento dos seus objectivos e, em consequência, garantir a eficácia na sua utilização por parte dos diferentes destinatários”.* (AECA, 2001: 72)

Os diplomas portugueses POCP e POCAL não fazem qualquer referência expressa às características qualitativas da informação financeira.

Porém, para que a informação possa proporcionar uma imagem verdadeira e apropriada da realidade económica e financeira das entidades, deve reunir um conjunto de características e atributos fundamentais ao cumprimento dos seus objectivos.

O Comité do Sector Público do IFAC preconiza como características qualitativas fundamentais a compreensibilidade, a relevância, a fiabilidade e a comparabilidade (IFAC, 2000b, NICSP 1, 2001:37).

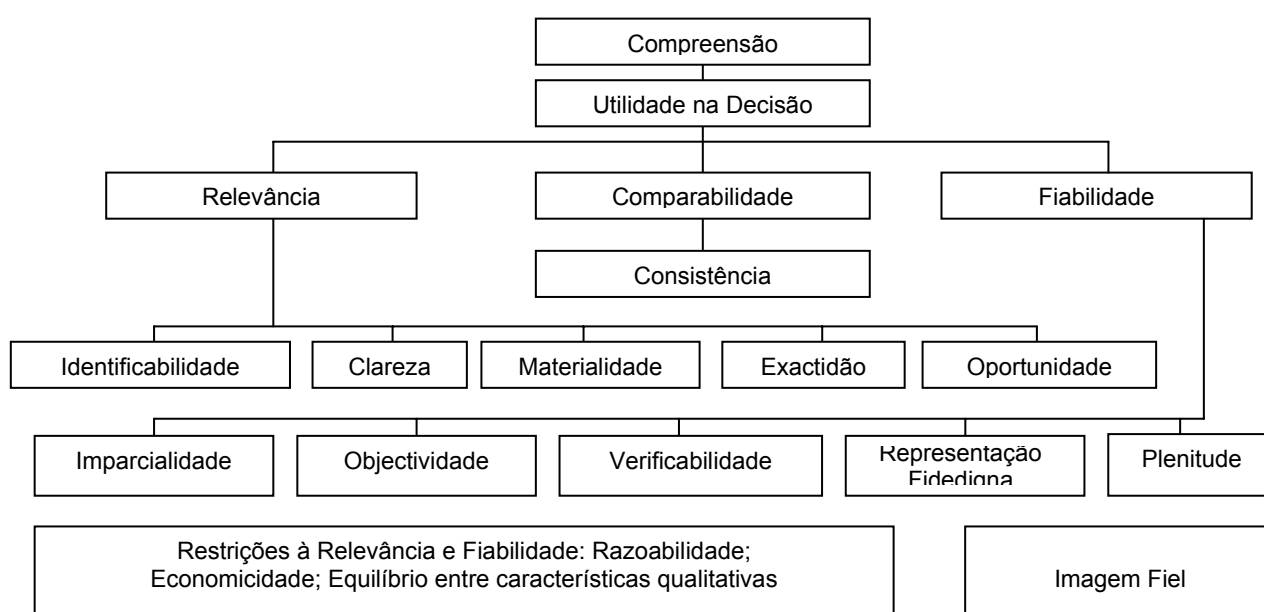
---

<sup>48</sup> Na Administração Pública a simples análise dos resultados não é suficiente para a análise da situação financeira da instituição, sendo necessário recorrer à análise da eficiência, eficácia e economia (os chamados “3 E’s”).

<sup>49</sup> Referimo-nos aqui à administração e não à gestão propriamente dita. Na Administração Pública faz mais sentido falar em administração da actividade do que na sua gestão, isto porque os gestores da Administração Pública (administradores) não gerem fundos como o fazem no sector empresarial, apenas se limitam à sua administração, seguindo um orçamento definido.

Contudo, esta temática tem sido alvo de múltiplos estudos, por diversas entidades<sup>50</sup>, públicas e empresariais, de âmbito nacional e internacional. Pensando que a descrição exhaustiva dos referidos estudos foge ao âmbito deste trabalho, mas não podendo menosprezar a relevância desta problemática, optou-se por citar Carvalho e Rua (2006: 140), que, após a análise cuidada dos documentos emitidos pelos diversos organismos, propõem esquematicamente uma hierarquia das características qualitativas da informação financeira da Contabilidade Pública (figura 2).

**Figura 2 - Hierarquia dos requisitos da informação financeira pública**



Fonte: Rua e Carvalho (2006: 140)

Do esquema conclui-se que um requisito essencial e primário da informação financeira pública é que a mesma seja compreensível, na medida em que se tal não se verificar, mesmo que a informação cumpra os restantes requisitos apontados, nunca poderá cumprir o seu objectivo inicial, que é ser útil para a tomada de decisão. Salientam-se também, pela sua importância, a relevância, a fiabilidade, a comparabilidade e a consistência, bem como a oportunidade.

Ora, a informação deve ser facilmente compreendida pelos utilizadores, mas simultaneamente relevante, fiável, imparcial e completa, pois destina-se a influenciar decisões, sejam elas económicas, sociais ou políticas. Deve ainda ser apresentada no momento oportuno, para não perder relevância, e permitir comparar demonstrações

<sup>50</sup> GASB (1987), IFAC (2000), AECA (2001), Pina Martínez e Torres Pradas(1999), citando apenas alguns exemplos.

financeiras de municípios diferentes ou, dentro do mesmo município, exercícios económicos diferentes, ajudando os seus utilizadores a analisar acontecimentos passados, presentes, ou mesmo avaliações futuras.

Só desta forma se garante que a informação reúne as condições necessárias para os fins e utilizadores a que genericamente se destina, ou seja, a prestação de responsabilidade (*accountability*) e apoio à tomada de decisão por parte de utilizadores internos (órgãos deliberativo e executivo) e externos (Tribunal de Contas, INE, Assembleia da República, cidadãos, financiadores, entre outros).

Em suma, “as características qualitativas da informação visam potenciar a utilidade da informação para que esta cumpra os seus objectivos de apoio na tomada de decisões” (Carvalho e Rua, 2006: 140).

### **3.4. Utilidade da informação financeira pública**

*“O grau de êxito de qualquer proposta de informação para as entidades públicas estará em função da sua capacidade para satisfazer as necessidades de informação dos diferentes utilizadores, ou seja, a utilidade dos dados proporcionados para a tomada de decisões”.* (Hernández, López e Rodríguez, 1999:40).

Ora, são diversos os destinatários da informação financeira pública, facto que dificulta a apreciação do acréscimo de utilidade.

Por exemplo, os cidadãos podem estar interessados na natureza e qualidade dos serviços prestados, na eficiência dos ditos serviços e saber se as taxas, contribuições e preços públicos que se pagam são equivalentes ao custo dos serviços recebidos.

Já a utilidade da informação financeira pública para entidades do tipo Tribunal de Contas, que exercem controlo, é sobretudo de “carácter positivo, pedagógico e de impulso corrector, essencialmente orientado para a análise da gestão e para a avaliação da eficácia das estruturas; de uma fiscalização formal passa-se agora para uma fiscalização substancial, assente na avaliação do mérito da gestão, quer em termos de conteúdo ou de oportunidade das decisões” (Matos de Carvalho e Bernardes, 2000: 309) <sup>51</sup>.

---

<sup>51</sup> Esta abordagem do autor baseia-se no seu conhecimento de auditorias integradas do Tribunal de Contas com o objectivo de verificar os sistemas de informação e de pilotagem nos organismos auditados.

Relativamente à utilidade para gestores e políticos, pode dizer-se que “os motivos pelos quais os políticos locais se interessam pela informação contabilística prende-se, sobretudo, em primeiro lugar, com o papel que a mesma tem na hora de julgar o trabalho realizado pelos gestores da entidade e, em segundo lugar, na capacidade que a mesma proporciona para avaliar o êxito ou o fracasso de decisões adoptadas no passado e legitimar opções futuras” (Garcia, 2002: 40-42).

O paradigma da utilidade da informação contabilística pública é igualmente enfatizado pelo GASB (Governmental Accounting Standards Board, 1987), que adverte para o facto de que essa informação deve ajudar os utilizadores, não só a tomar decisões económicas, mas também a tomar decisões sociais e políticas, assim como a avaliar a responsabilidade dos gestores públicos. Reconhece que a obrigação de prestar contas publicamente é muito mais significativa nas organizações públicas do que nas privadas. Por esta razão o GASB atribui um importante peso à “*accountability*”, ou seja à responsabilidade de “prestar contas”.

Em verdade, cada vez mais é exigida aos executivos municipais a prestação de responsabilidades de actos de gestão pública, sendo obrigatória a apresentação de contas e de relatórios da actividade financeira ao respectivo órgão deliberativo, ao Tribunal de Contas e ao Ministério da Administração Interna (Direcção Geral das Autarquias Locais e Comissões de Coordenação de Desenvolvimento Regional).

De facto, a publicação da informação contabilística das organizações que integram o sector público é importante porque constitui uma forma de mostrar responsabilidade financeira, ao comunicar que os fundos públicos são geridos de acordo com as limitações e requisitos legais, ao fornecer informação sobre os resultados financeiros obtidos pela organização e, finalmente, porque serve para explicar aos cidadãos em geral as operações realizadas pela organização correspondente.

Ora, falando em responsabilidade financeira, torna-se oportuno esclarecer melhor o significado de “*accountability*”.

A tradução directa do termo inglês para a língua portuguesa, numa única palavra, não é simples. Não obstante, na literatura encontraram-se referências a “*accountability*” como sendo a prestação de responsabilidades, ou seja, como “prestação de contas”. Consideremos, como muitos autores, que o termo “*accountability*” significa responsabilidade que se materializa na obrigação de prestar contas, não só na



perspectiva contabilística ou financeira, mas também das funções atribuídas ao serviço, ou seja, da gestão e concretização de programas e actividades previamente definidas.

Assim, à responsabilidade dos órgãos executivos pela gestão de recursos e dinheiros públicos disponíveis e por informarem sobre a forma como os utilizam, podemos designar de "*accountability*". Note-se que este é um imperativo da conjuntura actual, que é visto publicamente como uma forma de prevenir o mau uso do poder e de imprimir maior grau de confiança aos governantes.

Voltando ao contexto em análise, em jeito de conclusão, realça-se a ideia de que os relatos financeiros devem conter informação que seja útil para auxiliar no processo de decisão dos seus utilizadores e que permita a "*accountability*" da gestão dos recursos públicos, por parte dos mesmos. Assim, mais que nunca é essencial que a informação contabilística disponível seja fidedigna e abrangente.

Em suma, a utilidade da informação para a tomada de decisões pelos destinatários é o factor chave do paradigma da utilidade.

Por palavras de Sterling<sup>52</sup>, "*a informação mais relevante é a que contém maior potencial de fornecimento de dados necessários para os modelos de decisão*".

---

<sup>52</sup> in Cravo, 1994:81.

#### 4. Bases de reconhecimento em contabilidade

Perante a implementação a nível nacional de um sistema contabilístico integrado, que se pretende estudar neste trabalho, torna-se oportuno efectuar uma breve revisão sobre bases de reconhecimento em contabilidade.

Ora, ao escolhermos uma base contabilística, estamos a determinar quais os factos económicos e quais as transacções que irão integrar a informação prestada num dado período de tempo. Na prática, é a base contabilística que condiciona o momento da relevação contabilística de um determinado acontecimento, isto é, quando é que um facto ou acontecimento, que afecta a entidade, deve ser registado contabilisticamente.

As bases mais comuns de reconhecimento em contabilidade são:

- **a base de caixa**, em que as transacções são reconhecidas quando a despesa/receita é paga/recebida;
- **a base do acréscimo**, em que as transacções são reconhecidas quando ocorrem ou são "realizadas", independentemente dos fluxos monetários a que dão origem; e
- **a base de compromissos**, em que as transacções são reconhecidas quando é criada uma obrigação ou direito contratual, ou seja, os encargos são assumidos quando do ordenamento das despesas.

Porém, existem na prática soluções interessantes como a base de caixa modificada ou a base de acréscimo modificada, bem como modelos, como o da Contabilidade Pública, que procuram integrar sistemas em bases de caixa, de compromissos e do acréscimo.

##### 4.1. Base de caixa

"A base de caixa reconhece as transacções e eventos quando o dinheiro é recebido ou pago. Mede o desempenho financeiro de um período como a diferença entre o dinheiro recebido e o dinheiro pago. Proporciona aos utilizadores informação acerca das fontes de receita obtida durante um período e os usos em que tais fundos foram aplicados". (IFAC, 2000a: 21).

De acordo com este modelo as vendas apenas são reconhecidas quando o dinheiro é recebido (não há devedores) e as compras quando o dinheiro é entregue para

pagamento (não há credores), pelo que não existem stocks, nem imobilizado. Por outras palavras, os eventos são registados apenas quando se verifica uma entrada ou uma saída de dinheiro, pelo que não existe folha de balanço, uma vez que não há informação sobre activos nem passivos e, portanto, sobre capital ou fundos próprios<sup>53</sup>.

Em verdade, em Contabilidade Pública ressaltam as necessidades de monitorização política das receitas obtidas (impostos e outras) e o seu consequente gasto (despesas efectuadas).

Neste contexto, facilmente se compreende que "a informação e as decisões que resultam da contabilidade elaborada na óptica de caixa são da maior importância, política, económica e social" (Jones e Pendlebury, 1984: 164).

Particularizando, em termos de Contabilidade Autárquica a base de caixa está implícita no subsistema de contabilidade orçamental, devido ao facto de implicar, por natureza, receitas (em geral recebimentos) e despesas (em geral pagamentos).

Analisando o reconhecimento das transacções com base na óptica de caixa, identificam-se algumas vantagens e desvantagens, esquematizadas resumidamente no quadro seguinte:

**Quadro 2 - Vantagens e desvantagens da base de caixa**

Vantagens	Desvantagens
<ul style="list-style-type: none"><li>• <b>Simplicidade de execução</b>, não exigindo recursos humanos especializados.</li><li>• <b>Compreensibilidade</b> fácil pelos utilizadores menos conhecedores da ciência contabilística.</li><li>• <b>Objectividade</b> i.e. não considera a subjectividade inerente a amortizações, provisões, etc.</li><li>• <b>Fiabilidade e comparabilidade</b>, dada a sua uniformidade ao longo do tempo (fácil de compilar)</li><li>• Envolve <b>menos custos</b>.</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>• Menor relevância, pois ignora os fluxos de recursos que tenham impacto fora do período corrente (ex. futuro).</li><li>• <b>A única medida de performance é o grau de execução do orçamento.</b></li><li>• Limita a avaliação global do desempenho da gestão.</li><li>• Limita a capacidade dos eleitores de controlar a gestão dos recursos por parte da administração.</li></ul>

---

<sup>53</sup> E como o resultado líquido é um aumento ao capital, também não há forma de medir o resultado líquido, embora, nas organizações públicas o resultado líquido do exercício seja uma medida de performance da gestão muito controvertida, pois o seu objectivo máximo não é o lucro, mas a satisfação das necessidades colectivas, com a maior economia, eficiência e eficácia.

Perante as necessidades crescentes de informação mais complexa por parte dos próprios governos e dos utilizadores externos, e apesar de não ser menosprezada a relevância da base de caixa no âmbito da contabilidade pública, tornou-se necessária a introdução na Administração Pública, e concretamente na Administração Autárquica, duma óptica de base do acréscimo, que se caracteriza em seguida.

#### **4.2. Base do acréscimo**

Regime de acréscimo significa "uma base de contabilidade pela qual as transacções e outros acontecimentos são reconhecidos quando ocorrem (e não apenas quando é recebido ou pago dinheiro ou o seu equivalente). Por conseguinte, as transacções e acontecimentos são relevados contabilisticamente e reconhecidos nas demonstrações financeiras dos períodos com que se relacionam. Os elementos reconhecidos pela contabilidade do acréscimo são activos, passivos, activo líquido/capital próprio, crédito e gastos" (IFAC, 2000a:25).

As demonstrações financeiras classicamente associadas ao reporte da informação na base do acréscimo são: o balanço, a demonstração de resultados e a demonstração de fluxos de caixa, bem como as notas às demonstrações financeiras. Em cada período procede-se ao balanceamento de custos e proveitos, através da demonstração de resultados. O balanço e as notas anexas acrescentam informação sobre o efeito que as operações já realizadas podem ter nos exercícios futuros.

Entre os procedimentos característicos da base do acréscimo destacam-se:

- Diferimento de custos: compreende as despesas que devam ser reconhecidas como custos nos exercícios seguintes.<sup>54</sup>
- Diferimento dos proveitos: refere-se a receitas que devam ser reconhecidos como proveitos nos exercícios seguintes, i.e., que não correspondam ao exercício contabilístico em causa, e que sejam objecto de antecipação;

---

<sup>54</sup> A quota-parte dos diferimentos incluídos nesta conta que for atribuída a cada exercício, irá afectar directamente a respectiva conta de custos.

- Acréscimos de custos: contas de contrapartida dos custos a reconhecer no próprio exercício, ainda que não tenham documentação vinculativa, ou seja, em cuja despesa só venha a incorrer no exercício ou exercícios posteriores; e
- Acréscimos de proveitos: serve de contrapartida aos proveitos a reconhecer no próprio exercício, em cuja receita só venha a incorrer no exercício ou exercícios posteriores.

A contabilidade em regime do acréscimo tem como corolário o ***princípio da especialização*** do exercício<sup>55</sup>, cuja enunciação consta tanto do POCP como do POICAL<sup>56</sup>, "os proveitos e os custos são reconhecidos quando obtidos ou incorridos, independentemente do seu recebimento ou pagamento, devendo incluir-se nas demonstrações financeiras dos períodos a que respeitem".

Em resumo, a contabilidade na base do acréscimo permite:

- Satisfazer grande parte das necessidades dos principais utilizadores, órgãos de gestão, órgãos de controlo, cidadãos e dos agentes económicos e financeiros;
- Facultar aos governos a informação que precisam para:
  - Tomar decisões acerca da viabilidade dos serviços que pretendem proporcionar;
  - Prever futuras necessidades de fundos para manter ou substituir activos e passivos;
  - Gerir a sua posição de caixa e financiamento das suas actividades;
  - Planear o pagamento ou a satisfação dos seus passivos.
- Concretizar os objectivos fundamentais de gestão (conhecimento da situação económica e financeira e determinação do custo e rendimento por serviço), controlo (prestação de contas e conhecimento da situação patrimonial) e análise e divulgação (análise dos efeitos económicos e financeiros da actividade pública).

Podem ser apontadas as seguintes vantagens e desvantagens ao reconhecimento das transacções com base na óptica do acréscimo:

---

<sup>55</sup> O mesmo princípio é também designado por "*princípio da realização*" embora esta terminologia, conforme Ferreira (1984: 101), deva ser reservada para referir o reconhecimento de lucros ou perdas resultantes das transacções.

<sup>56</sup> especificamente no Capítulo 3.

### Quadro 3 - Vantagens e desvantagens da base do acréscimo

Vantagens	Desvantagens
<ul style="list-style-type: none"><li>• Permite a <b>responsabilização</b> dos governos sobre os recursos disponíveis e respectiva gestão.</li><li>• Revela como os governos financiam as suas actividades e cumprem as suas necessidades de tesouraria.</li><li>• Mostra a <b>posição financeira</b> das entidades e suas eventuais alterações.</li><li>• Permite <b>avaliar</b> a performance do governo, em termos de <b>custos dos serviços e eficiência</b>.</li><li>• Permite a <b>avaliação da gestão</b> das entidades por parte de todos os utilizadores e/ou eleitores.</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>• Introduce algum grau de <b>subjectividade</b>, ao considerar amortizações/depreciações, existências finais, provisões, etc. (minimizada pela existência de auditorias e normas contabilísticas).</li><li>• Relevância limitada quando se lida com o custo histórico, num período de preços crescentes.</li><li>• Envolve <b>mais custos</b> que a contabilidade de caixa.</li></ul>

#### 4.3. Base de compromissos

A base de compromissos, assente no reconhecimento das transacções quando é criada uma obrigação ou direito contratual, assume especial relevância para o controlo da regularidade de cabimento orçamental ou assunção de compromissos a liquidar por orçamentos futuros. Com efeito, é fundamentalmente dirigida ao controlo do orçamento, ou, especificamente, das despesas (Jones e Pendlebury, 1984).

De facto, a contabilidade de compromissos foi uma das inovações do POCAL, embora se encontre, ainda, em fase muito incipiente ao nível da administração local.<sup>57</sup>

---

<sup>57</sup> Esta tem sido a conclusão de, praticamente, a totalidade dos relatórios de auditoria da Inspeção-Geral de Finanças que abordam a implementação do POCAL.

#### **4.4. Os subsistemas contabilísticos do POCAL e respectivas bases de reconhecimento: sua importância no contexto nacional.**

Em relação ao rumo que a Contabilidade Pública tem tomado na última década, "tem-se assistido a uma tendência geral de reforma da tradicional base de caixa para uma base característica das entidades lucrativas, a base do acréscimo, resultando tal facto num relato financeiro em que as principais peças contabilísticas são o balanço, a demonstração de resultados e as notas" (Christiaens, 2000: 185).

Particularizando, na realidade da contabilidade autárquica nacional, a reforma inerente à implementação do POCAL visou a adopção da base do acréscimo sem, no entanto, prejudicar a informação resultante dos registos correspondentes à base de caixa e, adicionalmente, dando uma nova ênfase à contabilização de compromissos.

Em verdade, a questão do valor acrescentado pela produção de contas na óptica do acréscimo não é totalmente consensual. De facto, há quem argumente que "em comparação com outras bases, os políticos e outros utilizadores gerais precisam de menos assistência e preparação para compreender a informação decorrente da base de caixa" (IFAC, 2000a: 24).

Contudo, perante a questão "*Deve o desempenho de curto prazo ser apreciado numa óptica de accruals ou de cash?*", Bernardes (2001: 122) responde no sentido de considerar a contabilidade na óptica do acréscimo como preferível e qualificar a contabilidade de caixa como não suficientemente competitiva.

Carvalho refere, em relação à implementação da contabilidade patrimonial na Administração Pública, que mesmo existindo críticos à sua implementação, ela é fundamental pois "um sistema contabilístico completo deve integrar os três subsistemas (orçamental, patrimonial e analítica) coordenados e elaborados de forma que se permita obter informação útil e oportuna..." (Carvalho, 1998: 237).

Deste modo, a tomada de decisão nos municípios deve, cada vez mais, ser suportada por informação não só de natureza de base de caixa, mas também de carácter económico-financeiro e patrimonial, elaborada em base de acréscimo.

Em verdade, o POCAL, ao preconizar a inclusão dos três sistemas de contabilidade (orçamental, patrimonial e de custos) pretende que se consiga obter informação útil,

oportuna e fiável, que, por ter sido obtida pelo cruzamento das diferentes perspectivas, deve conferir “uma maior transparência na aplicação dos recursos financeiros públicos, com vista a maximizar a respectiva eficiência, eficácia e economia” (Fernandes, 2007).

De facto, uma informação integrada e consistente fornece aos responsáveis pelo controlo das actividades financeiras informação bastante, em várias perspectivas, para permitir o acompanhamento contínuo e integrado da gestão orçamental e financeira das entidades autárquicas, com consequente maior responsabilização dos respectivos gestores e políticos. Oferece também a possibilidade de obter mais informação sobre a Administração Local para a Contabilidade Nacional, Estatísticas Nacionais e da União Europeia.

Em suma, os três subsistemas contabilísticos integrados tornam possível controlar a execução legal do orçamento (essencialmente em base de caixa), complementando-a com informação sobre a situação financeira, patrimonial e dos resultados da entidade (em base de acréscimo). Ora, isto permite melhorar a prestação de contas das autarquias, ao demonstrar a correcta situação orçamental, evidenciar a imagem verdadeira e apropriada da situação financeira e patrimonial e dos resultados económicos e assim apoiar a tomada de decisão.



## 5. O sistema contabilístico do POICAL

### 5.1. Características fundamentais

O sistema contabilístico preconizado pelo POICAL<sup>58</sup> veio introduzir significativas alterações relativamente ao sistema contabilístico anterior, entre as quais se destacam as seguintes características, algumas já anteriormente referidas, que se sistematizam em seguida:

a) A implementação e possível integração de **três subsistemas contabilísticos**<sup>59</sup>:

- **Contabilidade Orçamental**, que tem como objectivo o registo e controlo do orçamento, das despesas e das receitas, desde a sua previsão até ao pagamento e recebimento.

Baseia-se no princípio de caixa (*cash basis*), em que as receitas e despesas são registadas no momento em que ocorre o respectivo recebimento e pagamento. Tem, todavia, subjacente uma base de caixa modificada (*modified cash basis*), uma vez é complementado por registos relativos a compromissos e liquidações, ou seja, são registadas as transacções quando uma determinada entidade se compromete com o pagamento das despesas, bem como os direitos a liquidar.

- **Contabilidade Patrimonial**, também designada de contabilidade geral ou financeira.

Tem como objectivo o conhecimento integral do património das entidades. É elaborada na base do acréscimo (*accrual basis*), ou seja, registam-se todos os acontecimentos que implicam uma alteração, quantitativa ou qualitativa, do património de uma entidade pública obtendo-se, deste modo, informação da situação patrimonial da entidade.

- **Contabilidade de Custos**, que visa o apuramento de custos por funções e a determinação de custos subjacentes à fixação das tarifas e dos preços de bens e

---

<sup>58</sup> Já foram feitas algumas alterações a este diploma, através dos seguintes:

- Lei n.º 162/99, de 14 de Setembro (alteração dos artigos 5.º, 9.º, 10.º, 11.º e 12.º do Decreto-Lei n.º 54-A/99, de 22 de Fevereiro);
- Decreto-Lei n.º 315/2000, de 2 de Dezembro (alteração aos artigos 10.º e 12.º do Decreto-Lei n.º 54-A/99, de 22 de Fevereiro);
- Decreto-Lei n.º 84-A/2002, de 5 de Abril (Alteração do POICAL, ponto n.º 3.3. – Regras Previsionais).

<sup>59</sup> à semelhança do POCP, embora no POICAL se fale em contabilidade de custos, enquanto que no POCP a terminologia adoptada foi contabilidade analítica.

serviços. Esta informação é obtida a partir dos diversos modelos de mapas definidos no POCAL.

- b) A obrigatoriedade de serem apresentados vários documentos previsionais e de “prestação de contas”, com especificação dos mesmos.

Relativamente ao subsistema orçamental, os principais mapas respeitam à Execução Orçamental (controlo orçamental da despesa e receita) e aos Fluxos de Caixas, sendo apoiados por um mapa que contempla as notas e considerações sobre o processo orçamental e sua execução.

Por sua vez, a prestação de contas do novo subsistema, da contabilidade patrimonial, é suportada pelo Balanço, a Demonstração de Resultados e os respectivos anexos.

O Anuário Financeiro das Autarquias Locais, de 2005, sistematiza bem este ponto da seguinte forma:

**Quadro 4 - Documentos previsionais e de prestação de contas**

	Documentos Previsionais	Documentos históricos
<b>Mapas de informação patrimonial</b>		Balanço
		Demonstração de Resultados (DR)
		Anexos ao Balanço e DR
<b>Mapas de informação orçamental</b>	Orçamento de Receita e Orçamento de Despesa	Controlo orçamental da despesa
		Controlo orçamental da receita
		Mapas de Fluxos de Caixa
		Anexos aos mapas orçamentais
	PPI – Plano Plurianual de Investimentos	Execução anual do PPI
<b>Actas</b>	Acta de Aprovação do Orçamento	Acta de aprovação das contas <sup>(a)</sup>
<b>Relatórios</b>		Relatório de Gestão

<sup>(a)</sup> Exigência do Tribunal de Contas, através da Resolução n.º 4/2001.

Fonte: Adaptado de Carvalho, Jorge, Fernandes e Camões (2005a).

- c) A obrigatoriedade da apresentação de contas consolidadas nos municípios com empresas e serviços municipalizados.
- d) A imposição da implementação de um Sistema de Controlo Interno, que visa:
- Assegurar o desenvolvimento das actividades de forma ordenada e eficiente;
  - Garantir a salvaguarda dos activos;

- Prevenir e detectar eventuais situações de ilegalidade, fraude e erro;
- Assegurar a exactidão e integridade dos registos contabilísticos;
- Preparar oportunamente informação financeira fiável.

Neste sentido, o Sistema de Controlo Interno é elaborado numa óptica de auto-controlo, que compreende:

- o plano de organização;
- as políticas, métodos e procedimentos de controlo;
- outros métodos e procedimentos (Norma de Controlo Interno), definidos e aprovados pelos responsáveis autárquicos.

Em verdade, as inovações introduzidas pelo POCAL representam uma mais-valia em relação ao sistema contabilístico anterior, por diversas razões, referidas em Monteiro (2002) e Carvalho *et al* (2006) e, entre as quais se destacam:

- Estabelece regras sobre a elaboração e execução do orçamento e define os documentos e os livros de suporte, o que constitui um importante passo no sentido da "uniformização, normalização e simplificação"<sup>60</sup> dos procedimentos contabilísticos autárquicos;
- Regista a execução do orçamento e determina os resultados orçamentais (défice ou excedente) através do registo digráfico, criando contas específicas para as diferentes fases de execução da despesa e da receita e definindo os mapas de prestação de contas;
- Permite o controlo e o acompanhamento individualizado da situação orçamental, numa perspectiva financeira, pela referida criação de contas para cada fase da execução da despesa e da receita, conjuntamente com a utilização obrigatória do classificador económico, possibilitando a obtenção de balancetes por devedores e por credores;
- Numa perspectiva patrimonial, torna possível inventariar todos os bens móveis e imóveis<sup>61</sup>, efectuar anualmente a respectiva actualização, através do cálculo da depreciação (amortizações), e assim controlar os activos fixos imobilizados.

---

<sup>60</sup> Conforme citação constante no art. 6.º, n.º 1 da LFL, Lei n.º 42/98, de 6 de Agosto.

<sup>61</sup> Em relação à contabilização do imobilizado existem opiniões muito divergentes sobre a inclusão ou não dos bens do domínio de público no Balanço. Os defensores da não contabilização referem que, para além de ser muito dispendiosa e difícil a sua inventariação, esses bens não têm valor de mercado pois não podem ser transaccionados ou mesmo

O POCAL define os critérios de valorimetria e a Comissão de Normalização Contabilística da Administração Pública (CNCAP) recomenda a utilização do CIBE (Cadastro e Inventário dos Bens do Estado);

- Torna possível, pela integração dos três subsistemas contabilísticos (orçamental, patrimonial e de custos), controlar simultaneamente a execução do orçamento e a gestão económica e patrimonial, esta particularmente apoiada pelo recurso CIBE para valorar e reconhecer activos fixos operacionais e bens de domínio público.
- Utiliza a digrafia em todo o sistema (embora sendo opcional para a Contabilidade de Custos), implicando registos de débitos, créditos e saldos nas contas do Plano, melhorando a precisão, rigor e controlo da informação contabilística;
- Permite reconhecer não apenas obrigações constituídas, direitos, pagamentos e recebimentos, mas também activos e passivos, calculando custos, proveitos e resultados, na medida em que é usada a base de acréscimo (nos subsistemas patrimonial e de custos) conjuntamente com a base de caixa e de compromissos (no subsistema orçamental).

A determinação dos resultados económicos, em termos analíticos, compreende a identificação dos custos e, em alguns casos, dos proveitos e resultados, para cada função, bem, serviço ou actividade.

- Exige a definição e aplicação de um Sistema de Controlo Interno<sup>62</sup>, adequado às actividades da autarquia, devendo o órgão executivo assegurar o seu funcionamento, acompanhamento e avaliação permanente. Consequentemente, facilita a verificação do cumprimento da legalidade, da regularidade financeira e da eficácia das operações.

Em resumo, o POCAL define os requisitos mínimos para a informação a ser relatada pelos municípios, com vista quer à satisfação dos potenciais utilizadores quer aos objectivos gerais definidos para o novo sistema de contabilidade autárquica.

---

penhorados, pelo que não deveriam ser incluídos. Contudo, convém não esquecer que o valor realizável ou de venda de um bem não é a única referência de valor, pois conhece-se o seu custo (por exemplo, uma auto-estrada).

<sup>62</sup> previsto no número 2.9.1 do POCAL

Ora, levanta-se neste ponto uma questão: será que o sistema integrado de contabilidade autárquica está já, nesta data, implementado e em utilização plena nos municípios portugueses?

Da análise efectuada às contas de 2005 dos 307 municípios portugueses, constante no *Anuário Financeiro dos Municípios Portugueses 2005*, concluiu-se que o POCAL se encontrava já, nessa data, com aplicação generalizada a todos os municípios do País.

Contudo, revela mais recentemente o *Anuário Financeiro dos Municípios Portugueses 2007* que o sistema integrado de contabilidade autárquica não está ainda totalmente implementado.

Em verdade, nos subsistemas orçamental e patrimonial existem ainda algumas lacunas relacionadas com a conformidade com os requisitos legais, sobretudo na Contabilidade Patrimonial.

Além disso, o subsistema de Contabilidade de Custos ainda não se encontra em funcionamento na esmagadora maioria dos municípios, apesar de estar em processo de implementação em muitos deles.

Outra constatação interessante que se retira da leitura do referido Anuário de 2005 é que a utilização da informação orçamental e financeira (base de caixa e compromissos) tem, para a maioria dos utilizadores, maior relevância quando comparada com a informação patrimonial e económica (base de acréscimo), dado que, por um lado, apenas são exigidos documentos previsionais na óptica orçamental e, por outro lado, o desempenho dos responsáveis autárquicos ainda é essencialmente avaliado em termos político-financeiros.

Refira-se a este propósito que as reformas quando surgem não são perfeitas, nem imediatamente atingíveis, e é natural que os benefícios dela decorrentes apenas se tornem visíveis depois de um largo período de tempo.

Não obstante, é notório o reforço do interesse dos responsáveis municipais (técnicos e executivos) pela informação obtida da contabilidade patrimonial e a motivação pela utilização de indicadores que possibilitem a medição da eficácia e eficiência da actividade financeira dos municípios.

## 5.2. Objectivos gerais do POCAL

O POCAL combina diferentes perspectivas que permitem alcançar os objectivos gerais definidos para o novo sistema de contabilidade autárquica, publicado no dia 22 de Fevereiro de 1999, através do Decreto-Lei n.º 54-A/99, nomeadamente *“a integração consistente da contabilidade orçamental, patrimonial e de custos numa contabilidade pública moderna, que constitua um instrumento fundamental de apoio à gestão das autarquias locais”*.

Subsidiariamente, e de acordo com o preâmbulo do POCAL, foram definidos outros objectivos<sup>63</sup>, tais como:

- A disponibilização de informação sobre a situação patrimonial de cada autarquia local.
- Uma melhor uniformização de critérios de previsão, com o estabelecimento de regras para a elaboração do orçamento, em particular no que respeita à previsão das principais receitas e despesas das autarquias locais;
- O estabelecimento de regras e procedimentos específicos para a execução orçamental e modificação dos documentos previsionais, de modo a garantir o cumprimento integrado dos princípios orçamentais e a compatibilidade com as regras previsionais definidas;
- A obtenção expedita dos elementos indispensáveis ao cálculo dos agregados relevantes da contabilidade nacional;
- O controlo financeiro e a disponibilização de informação para os órgãos autárquicos, concretamente o acompanhamento da execução orçamental numa perspectiva de caixa e de compromissos;

Na prática, a implementação do POCAL visa fornecer a informação económica e financeira imprescindível para:

- Melhor preparação dos orçamentos, contas anuais e outros documentos a apresentar aos diferentes utilizadores, nomeadamente à Assembleia Municipal e ao

---

<sup>63</sup> O POCAL contempla um grande número de objectivos relacionados com o cumprimento do orçamento (4 dos 8 objectivos expressamente previstos no decreto-lei), o que é revelador da importância que continua, mesmo após a introdução de mais dois subsistemas contabilísticos, a ser dada a este instrumento legal de carácter previsional e à contabilidade orçamental.

Tribunal de Contas, de acordo com as regras e os princípios orçamentais estabelecidos na lei do enquadramento do Orçamento do Estado;

- Calcular os agregados da Contabilidade Nacional respeitantes à Administração Pública, particularmente sobre a Administração Local;
- Acompanhar melhor a execução do orçamento das autarquias, procurando a utilização mais racional das dotações orçamentais;
- Apoiar a tomada de decisões de natureza quer política, quer de gestão;
- Melhorar o controlo financeiro;
- Maximizar a transparência na gestão dos recursos financeiros e do património que a autarquia administra ou controla.

Por palavras de Amado (2006a: 318), através do POCAL "foram importados para o universo das autarquias locais determinados princípios e conceitos de gestão empresarial, com o objectivo de contribuir para rentabilizar o seu património, evitar desperdícios e melhorar a qualidade dos serviços prestados às populações...".

Em síntese, constata-se, que o POCAL contempla os objectivos essenciais da informação contabilística, atrás referidos:

- objectivos de gestão (conhecimento da situação económica e financeira da entidade para auxiliar a tomada de decisões);
- objectivos de controlo (prestação de contas e o controlo de legalidade); e
- objectivos de análise e divulgação (permitir a análise dos efeitos económicos e financeiros da actividade pública e a elaboração de contas nacionais).

## **6. A conformidade dos documentos prestação de contas: sua importância no processo de tomada de decisão.**

“Enquanto sistema integrador o POCAL deverá produzir informação a ser lida e analisada de forma transversal, cruzando as diferentes perspectivas, ou seja, valorizando a conformidade dos documentos de prestação de contas nos subsistemas contabilísticos, de forma a constituir um verdadeiro pilar para tomada de decisão na administração autárquica” (Fernandes *et al*, 2007:69).

Partindo desta citação, e simultaneamente reflectindo sobre a realidade autárquica nacional, considera-se indiscutível que com a implementação do POCAL se verificou um aumento da quantidade da informação disponível para o apoio à gestão autárquica e para os demais utilizadores dessa informação, mas será que a contabilidade patrimonial/financeira trouxe um efectivo acréscimo de utilidade à informação, ou seja, uma maior capacidade de satisfazer as necessidades de informação dos diferentes utilizadores? Mais, terá de facto aumentado a sua utilidade para a tomada de decisões dos seus utilizadores?

Com efeito, mais do que os responsáveis técnicos, os responsáveis políticos necessitam, em diferentes momentos de informação orçamental e patrimonial para projecções orçamentais, decisões de carácter político, apresentação de relatórios de execução a órgãos internos e/ou externos, de controlo político e técnico e finalmente para a apresentação de relatórios de contas.

Em verdade, de acordo com a Lei 5-A/2002 de 11 de Janeiro<sup>64</sup>, actualmente é exigida aos executivos municipais a apresentação de contas ao respectivo órgão deliberativo e, trimestralmente, de relatórios da actividade financeira.<sup>65</sup>

Além disso, o município deverá também prestar jurisdicionalmente contas da sua actividade financeira ao Tribunal de Contas<sup>66</sup> e ao Ministério da Administração Interna (Direcção Geral das Autarquias Locais e Comissões de Coordenação de Desenvolvimento Regional). Para efeitos estatísticos deverá também produzir informação para Instituto Nacional de Estatística.

---

<sup>64</sup> Artigo 53, nº 1, alínea e).

<sup>65</sup> A Lei 5-A/2002 de 11 de Janeiro é a primeira alteração à Lei nº169/99 de 18 de Setembro, que estabelece o quadro de competências, assim como o regime jurídico de funcionamento dos órgãos autárquicos.

<sup>66</sup> Resolução 4/2001, de 18 de Agosto. Também pela Lei 98/97 - Lei da Organização e Processo do Tribunal de Contas, artigo 2º, se determina que as autarquias estão sujeitas à jurisdição e controlo financeiro do Tribunal de Contas.



Ora, esta diversidade de prestação de contas está inerente à multiplicidade de destinatários, conforme se apresenta, de forma sumária, no quadro seguinte:

**Quadro 5 - Utilizadores internos e externos da informação contabilística**

Documentos	Tipos de Controlo/Destinatários			
	Político	Jurisdicional	Estatístico	De conformidade processual
Orçamento	Assembleia Municipal	Tribunal de Contas		DGO; CDCR's
Relatórios trimestrais	Assembleia Municipal			DGO; CDCR's
Documentos de Prestação de contas	Assembleia Municipal	Tribunal de Contas	Instituto Nacional de Estatística	DGO; CDCR's

Fonte: Fernandes *et al*, 2007:71

Diversos trabalhos<sup>67</sup>, que se referem à utilidade da informação contabilística pública, apontam para o facto de a maior parte dos utilizadores da informação contabilística pública, especificamente órgãos de controlo e gestores, valorizarem mais a informação referente à contabilidade orçamental, em detrimento da contabilidade patrimonial.

Relativamente a isto, Carvalho *et al.* (2005a)<sup>68</sup> concluem que a informação orçamental, decorrente da óptica de caixa continua a prevalecer sobre a óptica do acréscimo, da qual decorre a informação económica e financeira, apontando várias razões.

Numa primeira instância, uma vez que os principais utilizadores desta informação são os órgãos executivo e deliberativo, portanto, políticos, a informação que diz respeito ao orçamento e à sua execução é naturalmente considerada mais importante.

Por outro lado, a verdade é que as demonstrações financeiras são de difícil leitura para a maior parte dos utilizadores internos, nomeadamente, para os órgãos executivo (câmara municipal) e deliberativo (assembleia municipal), pelo que a apresentação de alguns indicadores económicos e financeiros pode ser útil ao ajudar na sua compreensão. De facto, a maior parte dos rácios usados nos relatórios de gestão, estão relacionados com informação decorrente da base de caixa. Mais, como o orçamento faz parte dos documentos contabilísticos previsionais que necessitam de aprovação, ao contrário dos documentos de natureza financeira (balanço e demonstração de resultados) que não

<sup>67</sup> Brusca Alijarde (1997), Montesinos *et al.* (2001), García (2002), Carvalho *et al.* (2005, 2006), Gonçalves (2005), entre outros.

<sup>68</sup> Através de um trabalho empírico que consistiu na análise das contas, do ano de 2003, a 175 municípios portugueses de um total de 308 existentes.

integram os documentos previsionais, é possível comparar o previsto com o real e apurar desvios.

Paralelamente, a importância da informação decorrente do balanço para dar a conhecer o património das autarquias tem sido minimizada pelo facto de não estar completa, uma vez que grande parte dos bens do domínio público ainda não está inventariada.

Assim, embora se esperasse que a contabilidade financeira/patrimonial tivesse, pelo menos, tanta importância como a contabilidade orçamental, a verdade é que, na prática, continua a ser dado privilégio à última, uma vez que esta tende a ser a mais importante para avaliar o compromisso, em termos políticos, com os valores que foram orçamentados.

Carvalho *et al* (2005b), salientam, também, que a definição de um quadro conceptual, que suporte a preparação das demonstrações financeiras, ajudará os utilizadores a perceber e aumentar o uso prático e a utilidade da informação financeira baseada na óptica de caixa. Acrescentam, ainda, que o dito quadro conceptual para a Contabilidade Pública fornecerá a sustentabilidade necessária para que se possam preencher os *gaps* e contribuir para aumentar o uso das demonstrações financeiras na prática.

Brusca Alijarde (1997) e Fernández e Pablos Rodríguez (2004) apontam como uma das causas que afecta a utilidade da informação financeira local a insuficiente prática ou treino dos seus potenciais utilizadores. De facto, a crescente tecnicidade dos processos, bem como a própria especificidade da linguagem contabilística, dificultam a correcta interpretação da informação por parte dos utilizadores que não sejam especialistas em contabilidade, com relevância para os cidadãos, na sua tripla vertente de (eleitores, contribuintes e utilizadores de serviços públicos).

Deste modo, devem ser implementadas medidas no sentido de fomentar a transparência informativa e melhorar a comunicação, no intuito de facilitar a interpretação da informação contabilística e assim redobrar a sua utilidade como mecanismo de prestação de contas e matéria-prima para suporte ao apoio à decisão.

Ora, a informação financeira não tem utilidade pelo simples facto de existir, nem é de esperar que satisfaça todas as necessidades dos utilizadores. Assim, a questão fulcral é maximizar a utilidade das contas públicas para os agentes que de facto a utilizam. Neste sentido, o caminho lógico a seguir, de acordo com vários autores<sup>69</sup>, para que tenham maior utilidade passa por:

---

<sup>69</sup> Com destaque para Fernández (2000), Montesinos (1993), Garcia (2002) e Carvalho *et al.* (2005).

- ✓ Consolidar as contas;
- ✓ Desenvolver a contabilidade de gestão e o uso de indicadores de gestão;
- ✓ Realizar uma análise económica e financeira;
- ✓ Apresentar os dados de forma clara e concisa, num formato que facilite a compreensão e interpretação dos resultados, bem como a análise e discussão pelos seus destinatários.

Conforme foi dito, é essencial que a informação contabilística seja fiável, completa e oportuna, pois só desta forma poderá imprimir uma maior transparência na aplicação dos recursos financeiros públicos e uma melhor organização e uniformização da Gestão da Administração Pública e da Administração Autárquica.

Neste sentido, a conformidade e fiabilidade da informação prestada pelos *outputs* extraídos de um sistema articulado, muitas vezes pouco valorizada na prática contabilística diária das autarquias locais, torna-se cada vez mais imprescindível. Assim sendo, torna-se necessário implementar mecanismos de controlo que permitam verificar a conformidade entre a informação prevista e a realizada, isto é, entre os documentos previsionais e os documentos de prestação de contas.

Em verdade, “os documentos de prestação de contas devem ser um espelho dos documentos previsionais, os quais, por sua vez, aprovam os fundamentos para o desenvolvimento da actividade financeira” (Carvalho *et al*, 2002).

A prestação de contas, sendo o inventário dos actos económicos e/ou financeiros passados, deve servir para controlar a gestão e execução dos orçamentos, apresentando-os com uma estrutura sobreponível à dos documentos previsionais, de forma a que sejam comparáveis.

Ora, os documentos de prestação de contas são referidos no POCAL com a finalidade de apresentar a actividade financeira, económica e patrimonial das autarquias, não sendo necessariamente anteceditos de documentos previsionais com os quais deveriam ser confrontados. Na verdade, enquanto que a prestação de contas inclui informação orçamental, patrimonial, financeira e económica, os documentos previsionais fornecem unicamente informação orçamental<sup>70</sup>.

---

<sup>70</sup> Anota-se, no que se refere a este aspecto, um retrocesso em relação ao Decreto de Lei n.º226/93 de 22 de Junho, (revogado com a aprovação do POCAL), que estabelecia o regime de contabilidade dos serviços municipalizados, onde era exigido, como documento previsual, o mapa de demonstração de resultados por natureza.

Adicionalmente, constata-se que o POCAL, ao não exigir a consolidação de contas que permita relacionar toda a actividade do município, gerida directa ou indirectamente pelo executivo, dificulta a análise global da aplicação dos recursos autárquicos e limita o controlo da respectiva economia, eficiência e eficácia da acção de desenvolvimento das políticas públicas.

Em contrapartida, a nova Lei das Finanças Locais (Lei nº 2/2007 de 15 de Janeiro) refere expressamente a obrigação dos municípios que detenham Serviços Municipalizados ou a totalidade do capital de entidades do sector empresarial local apresentarem as contas consolidadas, especificamente a consolidação do Balanço e a Demonstração Resultados com os respectivos anexos explicativos, incluindo os saldos e fluxos financeiros entre as entidades alvo de consolidação e o mapa de endividamento consolidado de médio e longo prazo<sup>71</sup>.

Ora, perante esta inovação na reforma no sistema de contabilidade autárquica prevê-se para breve, uma necessária alteração ao POCAL ajustando-a a esta Lei.

### **6.1. Os subsistemas contabilísticos: seus *outputs* e formas de controlo.**

O nível de exigência da verificação das conformidades da informação prestada em sede de prestação de contas, destacado no capítulo anterior e base da temática deste trabalho, centra-se na análise de produtos extraídos dos instrumentos de gestão financeira, com destaque para os sistemas de contabilidade.

Ora, de acordo com a estrutura organizacional do POCAL, o registo contabilístico dos actos económico-financeiros da actividade autárquica é efectuado de forma sucessiva e integrada no sistema orçamental e no sistema patrimonial. Acessoriamente, dever-se-á complementar a informação com o sistema de contabilidade de custos, não menos importante e cada vez mais essencial ao controlo de mérito da realização das despesas públicas.

À informação obtida destes três sistemas acrescenta-se ainda outra informação financeira, normalmente designada por “extra-contabilística”, registada e obtida através das “contas de ordem” e outra informação patrimonial obtida através do “Inventário do Imobilizado”.

Com o fluxograma seguinte pretende-se mostrar a relação entre os diversos sistemas, suas formas de registo, classificadores associados e mapas produzidos.

---

<sup>71</sup> Artigo 46.º, nº1.

**Figura 3 - Os sistemas contabilísticos do POICAL**

Formas de registo	Sistemas	Classificadores POICAL	Instrumentos de Gestão e Controlo
Unigráfico ou Digráfico	Contas de ordem	09 + Tipos de contas de ordem	Mapa 8.2.26 – Contas de ordem
D I G R A F I A	Contabilidade Orçamental	Operações Internas (não produzem efeitos na esfera patrimonial) → Classe 0 (excepto a conta 09)	+ Classificação económica + Classificação Funcional → Mapa 7.3.1 - Despesa Mapa 7.3.2 - Receita Mapa 8.3.1.1 – Modificações da Receita Mapa 8.3.1.2 – Modificações da Despesa Mapa 7.5 - Fluxos de caixa Mapa 7.4 – Execução anual do PPI
		Operações Externas → Conta 25	
	Contabilidade patrimonial	Contas de balanço → Classes 1 a 5	1 a 4 Activo Circulante (classe 1 a 3) Fixo (Classe 4) → Balanço Anexos ao Balanço
		Contas de resultados → Classes 6 a 8	2 Passivo (por tipo de fornecedores e outros credores) → Demonstração por Natureza (DR) Anexos à DR
			5 Fundo próprio
			6 Custos por natureza
			7 Proveitos por natureza
			8 Resultados
Digrafia (Optativa)	Contabilidade de custos	Por funções Por serviços, bens ou produtos → Classe 9 (Optativa)	Classificação Funcional Classificação por Serviços ou Bens → Mapas CC (Contabilidade de Custos)

Fonte: Carvalho *et al* (2002: 30).

Perante a existência de registos de informação contabilística que se reflectem de forma diferente e originam *outputs* apresentados por ópticas diferentes (ainda que complementares), há que definir as áreas de interferência e/ou complementaridade das ópticas orçamental e patrimonial, bem como a forma de identificação de conformidade entre si.

De forma a proceder à conformidade de valores e indicadores provenientes dos *outputs* contabilísticos é essencial conhecer os objectivos dos sistemas contabilísticos a utilizar, bem como as suas finalidades. Se os *inputs* a registar não forem concordantes com os objectivos e funções previamente definidas, os *outputs* interpretativos e objecto de controlo e normalização sairão enviesados e muito provavelmente, insuficientes ou excessivos.

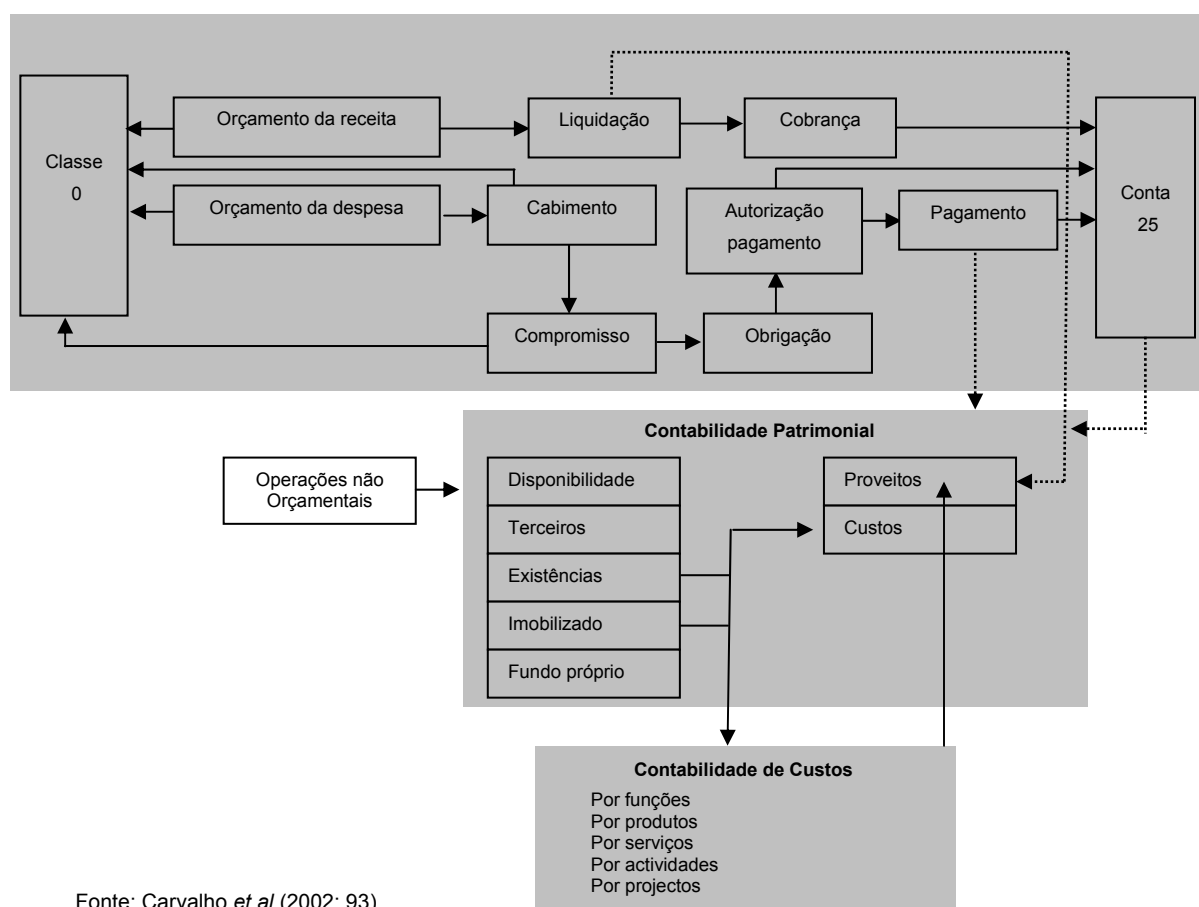
É precisamente nesta perspectiva que se centra o presente trabalho, em que se irá proceder a uma análise de conformidade interpretativa dos dois sistemas de contabilidade referidos, de forma a concluir se a informação é de facto integrativa, complementar e inclusa.

No POCAL encontra-se um conjunto de classificadores, encontrados de forma articulada e consistente, que servem de suporte ao registo contabilístico nos três subsistemas contabilísticos obrigatórios:

- Contabilidade orçamental, reservando para o efeito a classe 0 e a conta 25.
- Contabilidade Patrimonial, estando destinadas a este sistema as contas da classe 1 à classe 8 do plano de contas.
- Contabilidade de custos, para o qual é normalmente reservada a classe 9.

O esquema seguinte permite resumir as diferentes operações contabilísticas, bem como a respectiva articulação.

**Figura 4 - Articulação dos diferentes sistemas contabilísticos**



Fonte: Carvalho *et al* (2002: 93).

De acordo com o esquema apresentado, e não esquecendo as funções essenciais dos sistemas contabilísticos preconizados pelo POCAL, é possível proceder à análise dos seus eixos de integração, que se sustentam nos registos constantes numa conta que os atravessa transversalmente: a **conta 25 – Devedores e Credores pela Execução do Orçamento**.

No entanto, e decorridos que estão onze anos sobre a publicação do POCAL<sup>72</sup>, a movimentação desta conta tem suscitado vários problemas de cariz estritamente contabilístico que se encontram ainda por clarificar. Com diferentes interpretações e consequentes aplicações práticas diversas, constituindo-se, desta forma, como uma das razões que explicam as dificuldades na implementação de um sistema contabilístico, justo e unanimemente reconhecido como um marco fundamental da Reforma da Administração Financeira do Estado.

De seguida, passamos abordar esta temática ligada às contas de controlo orçamental, que, simultaneamente, revelam a execução do orçamento e promovem a articulação das contabilidades orçamental e patrimonial, expondo-se criticamente, algumas dificuldades e insuficiências que resultam das soluções adoptadas.

## **6.2. A articulação da contabilidade orçamental com a contabilidade patrimonial**

Na sequência do previsto no POCP, também foi consagrada no POCAL a conta “25 - Devedores e credores pela execução do orçamento”, que tem o objectivo de articular a contabilidade orçamental (classe 0) com a contabilidade patrimonial (classes 1 a 8).

A ligação, do ponto de vista orçamental, das fases de execução da receita e da despesa que são relevadas, de forma autónoma e exclusiva, ou nas contas de controlo orçamental (Classe 0) ou na conta “25 - Devedores e credores pela execução do orçamento” da contabilidade patrimonial faz-se através da obrigatoriedade de serem desagregadas do mesmo modo, ou seja, sempre por classificação económica e facultativamente por qualquer outra forma de agregação adoptada, designadamente, ao nível da despesa, pela classificação orgânica (ponto 2.6.1 e notas explicativas à classe 0 e às contas 251 e 252).

Atendendo às fases de execução da receita e da despesa que ocorrem em cada um dos referidos subsistemas contabilísticos (e à sua sequência), a ligação ou articulação entre

---

<sup>72</sup> Bem como do POCP (13 anos) – DL nº 232/97 de 03 Setembro.

eles concretiza-se na altura do processamento da receita e liquidação da despesa, bem como aquando do registo do pagamento e/ou recebimento, movimentos que implicarão a movimentação das contas 25.

Com efeito, existem algumas fases de execução do orçamento da receita e da despesa que são relevadas ao nível da classe 0, enquanto que outras são escrituradas na conta “25 - Devedores e credores pela execução do orçamento”, pois, de acordo com a respectiva nota explicativa do POCAL, nessa conta:

*“(...) registam-se os movimentos correspondentes à liquidação relativa a um crédito da Autarquia perante terceiros ( guia de receita ) ou a um débito ( ordem de pagamento ), bem como os subsequentes recebimentos e pagamentos, incluindo os referentes a adiantamentos, reembolsos e restituições ”.*

A referida conta 25 encontra-se dividida em duas subcontas:

- “251 - Devedores pela execução do orçamento”
- “252 - Credores pela execução do orçamento” <sup>73</sup>

Da nota explicativa transcrita também decorre que a movimentação da conta 25 (e, consequentemente, das suas subcontas) é efectuada em duas fases distintas, a saber:

- ✓ Pela **liquidação** de um **crédito (guia de receita)** ou a um **débito (ordem de pagamento)** da autarquia perante terceiros <sup>74</sup>; e
- ✓ Pelos subsequentes **recebimentos** ou **pagamentos**, incluindo os referentes a adiantamentos, reembolsos e restituições.

Em conclusão, o objectivo do registo nas referidas contas, devidamente e obrigatoriamente desagregadas de acordo com a estrutura adoptado para o Orçamento, como já ficou dito, é de o permitir que, a partir deles, se possa obter o “Mapa de Fluxos de

---

<sup>73</sup> Ainda que, ao contrário do POCP, o quadro de contas e as notas explicativas do POCAL não prevejam a desagregação desta conta de modo a discriminar, nos pagamentos efectuados no exercício, os relativos a despesas que a ele respeitam, dos que concernem a despesas respeitantes a anos anteriores, a verdade é que nas notas explicativas ao mapa de “Controlo orçamental - Despesa” (ponto 7.3.1. do POCAL) se refere, quanto à coluna daquele mapa intitulada de “Despesas pagas”, que “Indica os pagamentos efectuados no exercício. No final de cada ano económico, deverá distinguir-se o montante dos pagamentos respeitantes a despesas de anos anteriores dos que respeitam a despesas do exercício findo”.

Assim, para dar resposta a tal exigência, parece-nos que a solução mais prática será a de proceder à adequada desagregação daquela conta.

<sup>74</sup> A indexação do momento em que se considera que se verifica a liquidação de um crédito ou de um débito aos documentos indicados não nos parece recomendável e acarreta algumas dificuldades em termos de interpretação deste preceito legal, nomeadamente no que respeita à movimentação das subcontas da conta 25, pois, por um lado, ao nível da receita, reporta-se a um documento que nem sequer está previsto no POCAL (que apenas refere guias de recebimento - documento SC-1 de Documentos e Registos, ponto 12.2.1.), e, por outro lado, ao nível da despesa, a um documento interno da autarquia, que serve apenas de suporte à autorização de pagamento (cfr., infra, o que se dirá sobre a matéria).



Caixa“ (ponto 7.5. do POCAL), ou seja, que pretende-se que espelhem a execução orçamental da entidade (a execução efectiva das suas receitas e despesas nessa óptica, isto é, de todos os recebimentos e pagamentos na perspectiva do POC/SNC empresarial), constituindo, assim, em termos simplistas, a sua conta de gerência <sup>75</sup>.

#### 6.2.1. A movimentação da conta “251 - devedores pela execução do orçamento“

De harmonia com as notas explicativas ao POCAL, a **conta 251**, que “(...) *deve ser desagregada por classificação económica.*“, **debita-se** “(...) *pelo montante das receitas liquidadas por contrapartida das contas da classe 2 que foram originariamente debitadas, designadamente as subcontas da conta 21 - clientes, contribuintes e utentes.*“, **creditando-se** “(...) *pelas receitas cobradas, por contrapartida das contas da classe 1 - Disponibilidades*”.

Assim, de acordo com o conteúdo da transcrita nota explicativa e com o atrás referido acerca da conta 25, a movimentação desta sua subconta é efectuada, num primeiro momento, a débito, aquando da liquidação (emissão da guia de receita <sup>76</sup>), por contrapartida das contas de terceiros inicialmente movimentadas e, posteriormente, a crédito, quando do recebimento, das contas de disponibilidades.

**A liquidação** de uma receita da autarquia a uma terceira entidade, implicará os seguintes movimentos contabilísticos (exemplifica-se com algumas contas de proveitos e terceiros, supondo um efeito financeiro isento de IVA):

---

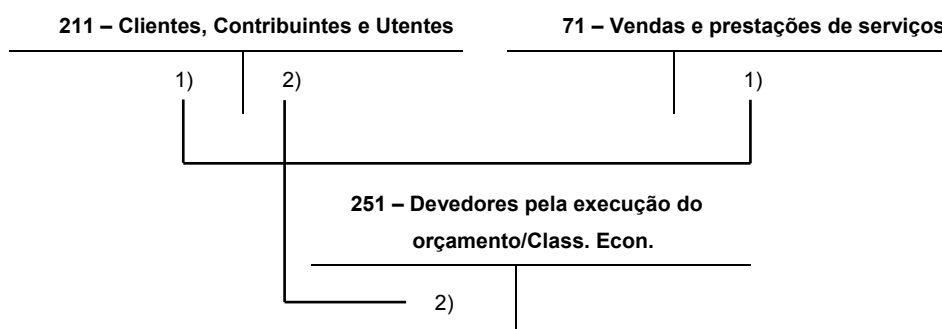
<sup>75</sup> Da conjugação do objectivo da conta 25 com a notas explicativas do POCAL das suas duas subcontas, especialmente no que respeita ao facto de se afirmar que as contas 25 são movimentadas por contrapartida das contas da classe 2 originariamente movimentadas (o POCAL não prevê a possibilidade de ser efectuados lançamentos directos em existências, imobilizado, custos e proveitos por contrapartida das contas 25), resulta que todas as receitas e despesas da autarquia, ainda que cobradas ou pagas a pronto, têm de ser movimentadas inicialmente em contas de terceiros, de modo a que, com a movimentação subsequente, tais valores também venham a ser relevados ao nível das conta 25 e, assim, a repercutir-se na execução orçamental.

<sup>76</sup> Momento da liquidação para o POCAL, como já referimos (confrontar nota explicativa à conta 25).

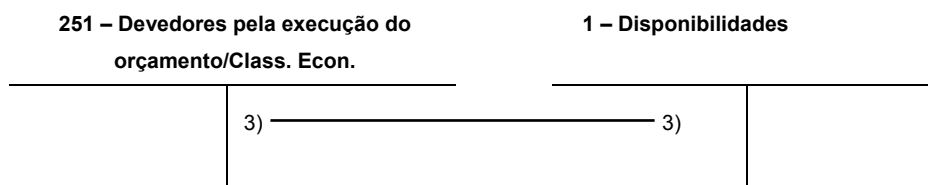
Parece-nos de salientar que se refere “guia de receita” e não “guia de recebimento” (documento este que, ao contrário do anterior, tem previsão expressa no ponto 12.2.1. do POCAL), não nos parecendo que se trate de falta de rigor na terminologia usada, conclusão esta que fará toda a diferença para a análise da movimentação desta conta.

Com efeito, entendendo-se que a expressão guia de receita não é utilizada no sentido de guia de recebimento, isso implicará que o diploma legal configura a possível existência autónoma dos dois documentos e, assim, que não assimila o momento da liquidação ao da cobrança, o que, aliás, nos parece correcto e, a nosso ver, decorre claramente da própria nota explicativa, pois há situações em que pode ser emitida guia de receita sem que o recebimento ocorra em simultâneo.

Em esquema:



Por sua vez, o **recebimento** origina o seguinte registo:



A movimentação destas contas, nomeadamente, no que respeita ao momento de realizar cada um dos **movimentos descritos (1 a 3)**, tem sido uma matéria envolta em alguma controvérsia <sup>77</sup>.

Com efeito, a realização do **movimento 2** aquando da emissão da guia de receita <sup>78</sup>, que é a solução consagrada no POCAL, pode ter como consequência, caso o recebimento não seja imediato, que não se tenha informação sobre o saldo de cada devedor, pois, por um lado, as contas de terceiros movimentadas (principalmente a 211) ficam saldadas, e, por outro, a conta 251 encontra-se desagregada por classificação económica e não por entidade.

Ora, parece-nos indiscutível que é esta a solução prevista no POCAL, a qual, todavia, implica, como já foi referido, que, ao nível dos registos contabilísticos evidenciados pelas contas previstas naquele diploma legal, ou temos informação sobre os direitos e obrigações da autarquia desagregada de acordo com cada um dos credores e devedores (nas contas 21, 22, 23, 24 e 26) ou das receitas e despesas liquidadas, cobradas e pagas

<sup>77</sup> Confrontar sobre este aspecto, Carvalho, Pina Martinez e Torres Pradas (1999: 318 a 320).

<sup>78</sup> E não guia de recebimento, pois, de acordo com a nota à conta 25, a liquidação ocorre com a emissão da guia de receita, podendo acontecer em muitas situações, como é, por exemplo, o caso das receitas virtuais, que exista um significativo lapso temporal entre a liquidação e cobrança das receitas.

de acordo com as rubricas da classificação económica (nas contas 251 e 252).

Aparentemente com o objectivo de ultrapassar as insuficiências da solução apresentada, a Comissão de Normalização Contabilística da Administração Pública (CNCAP) determinou, através do Aviso n.º 7467/2001, publicado no Diário da República, II Série, de 30 de Maio, que, quanto a esta matéria, seja adoptado o seguinte procedimento:

- ✓ “(...) A conta 251 movimenta-se, a débito e a crédito, no momento e pelos valores da cobrança através de meios monetários.”<sup>79</sup>.

Determina, então, a CNCAP a realização, dos **movimentos 2 e 3 a que aludimos**, em simultâneo, aquando dos recebimentos<sup>80</sup>, o que, a nosso ver, viola o prescrito nas notas explicativas do POCAL à conta 25 e à sua subconta 251, que transcrevemos supra.

Para além disso, tal solução não permite que se disponha de informação (em contas do POCAL) sobre o valor das “Receitas por cobrar no final do ano”, que é necessária para o preenchimento do mapa “7.3.2. - Controlo orçamental - Receita” previsto naquele diploma legal, para o que terá de estar desagregada, pelo menos, de acordo com a classificação económica, o que só acontece, ao nível das contas da contabilidade patrimonial, com a sua relevação na conta 251.

Por outro lado, caso a solução da CNCAP respondesse ao quadro legal previsto no POCAL existiria uma contradição óbvia, pois não se compreenderia a razão de se terem previstas tais contas (251 e 252) no mapa de Balanço (ponto 5 do POCAL), já que, adoptando-se o procedimento proposto, as referidas contas estariam sempre saldadas.

Acresce que, em nossa opinião, se se pretendesse que a informação disponibilizada pela conta 25 (neste caso, a subconta 251) fosse apenas a que respeita à cobrança efectuada (como decorre da solução apresentada), haveria formas mais simples de a obter, sem necessidade de recorrer a uma solução tão complexa como é a que resulta da criação

---

<sup>79</sup> Conclusão esta que, salvo melhor opinião, nos parece estar em perfeita contradição com os pressupostos que são apresentados no referido aviso, que apontam para a existência de dois momentos autónomos e independentes: a liquidação e a cobrança.

Com efeito, na fundamentação de tal conclusão alega-se que “A utilização da conta 251 (...) deverá ser enquadrada na definição dos momentos da receita.”, considerando-se que para este efeito existem “(...) dois momentos: liquidação (inclui autoliquidação e liquidação prévia) e cobrança” (os sublinhados são nossos).

Acrescenta-se, ainda, por um lado, que a liquidação “(...) corresponde ao cálculo e apuramento do montante a pagar pelo sujeito passivo (...)” e “(...) está indelevelmente associada à emissão do documento da dívida. Assim, equipara-se à facturação. Do ponto de vista patrimonial corresponde à consagração do direito a receber” e, por outro lado, que “A cobrança dos valores apurados na liquidação corresponde ao ressarcimento da dívida, total ou parcial (...)”.

Assim, parece-nos evidente, atendendo à fundamentação apresentada e ao disposto no POCAL (e também no POCP) sobre esta matéria, que se deveria ter concluído que a movimentação da conta 251 seria efectuada aquando da verificação de cada um dos momentos referidos, que poderia ocorrer ou não em simultâneo.

<sup>80</sup> Determinação idêntica é efectuada no mesmo Aviso para o registo da despesa, aspecto que abordaremos em momento apropriado.

daquela conta, nomeadamente atendendo a que consubstancia uma solução técnica e uma prática absolutamente diferentes da que é adoptada ao nível do POC empresarial, com as consequências que acarreta para a disseminação do seu conhecimento.

Com efeito, bastaria adoptar uma das propostas, tecnicamente bem mais simples, que têm vindo a ser apresentadas, a saber:

- Por Carvalho *et al.* (2006b: 411-415), que consiste, em resumo, na eliminação da conta 251 e na sua substituição por contas na classe 0, ou seja, criando nesta classe um conjunto de contas onde se registasse as fases da receita que, de acordo com o POCAL, são relevadas na conta indicada em primeiro lugar; ou
- Por Bernardes (2001: 258), o qual, ainda que se refira à conta 25, sugere a eliminação desta conta e a introdução da classificação económica nas contas 11/12.

Para além da solução da CNCAP, mas ainda com o objectivo de ultrapassar as dificuldades que decorrem da solução consagrada pelo POCAL, tem sido apresentada uma outra hipótese que consiste, ao nível da receita, na criação de uma subconta da conta 25, designada, normalmente, de “2519 - Reflexão de devedores pela execução do orçamento”<sup>81</sup>, que é movimentada, em circuito ou ciclo fechado, apenas por contrapartida das contas “2521 - Devedores pela execução do orçamento”<sup>82</sup>.

Este procedimento assenta no pressuposto de que a conta “25 - Devedores e credores pela execução do orçamento” é uma conta da contabilidade orçamental, sugerindo-se, então, “(...) *que no processamento da despesa se efectuem dois registos contabilísticos independentes: um na óptica patrimonial e outro na óptica orçamental.*” e um procedimento idêntico para a receita orçamental<sup>83</sup>.

Os defensores desta solução apontam-lhe, inclusivamente, algumas vantagens no que respeita à informação disponível sobre os direitos e as obrigações da entidade relativamente a terceiros, pois esse procedimento permite que haja simultaneamente

---

<sup>81</sup> O mesmo acontecendo relativamente à despesa, mas agora numa conta denominada de “2529 - Reflexão de credores pela execução do orçamento”, a qual será movimentada por contrapartida, por exemplo, da “2522 - Credores pela execução do orçamento”.

<sup>82</sup> Em cumprimento do POCAL, o conjunto de contas referidas seria desagregado pela classificação económica. Esta solução tem merecido a preferência das empresas de *software* informático, sendo, por exemplo, a solução adoptada na aplicação para o POCAL da Associação de Informática da Região Centro (AIRC), a qual, de acordo com a informação publicada no seu site a 23/02/2010, reforçou a condição de líder de mercado sendo fornecedora de 177 municípios.

<sup>83</sup> Carvalho, Pina Martinez e Torres Pradas (1999: 245, 246, 302, 304, 319 e 320), ainda que designando as referidas contas de reflexão como contas de controlo.

Realce-se, no entanto, que o referido Professor Doutor João Baptista da Costa Carvalho (Carvalho *et al.*: 2006b; 426), participa na apresentação de uma solução que já não passa pela movimentação das contas de controlo a que aludimos.

informação sobre cada uma das entidades devedoras e credoras (ao nível das contas 21, 22, 23 e 26 da contabilidade patrimonial), bem como, na óptica orçamental, sobre o montante total das receitas e despesas liquidadas, cobradas e pagas de acordo com as classificações adoptadas ao nível do Orçamento (através das contas 2511 e 2521).

No entanto, tal posição, para além de violar frontalmente as notas explicativas do POCAL, também pode ser alvo de algumas críticas, nomeadamente no que respeita aos riscos que pode acarretar para a fiabilidade da informação contabilística disponível e para a exigível compatibilidade e articulação entre os registos nas referidas contas patrimoniais e, na perspectiva em análise, orçamentais.

Com efeito, a exclusão das contas 25 do circuito sequencial dos registos relativos à relevação da receita e da despesa <sup>84</sup> implica que os lançamentos efectuados nas ópticas patrimoniais e orçamentais não estejam directamente relacionados entre si, ou seja, a conta 25 nunca é movimentada por contrapartida das contas de terceiros ou de disponibilidades, pelo que pode acontecer, caso a aplicação informática os autonomize totalmente (ou possibilite essa autonomização), que os eventos sejam registados na perspectiva orçamental e não na patrimonial e vice-versa ou em montantes distintos.

Em conclusão e em nossa opinião, o POCAL obriga à movimentação da conta 251:

- Aquando da **liquidação** (emissão da guia de receita), em contrapartida das contas de terceiros originariamente movimentadas, e, posteriormente, no momento do subsquente **recebimento** (que pode ser simultâneo ou não, consoante os casos), por contrapartida das contas de disponibilidades, pelo que a solução que se nos afigura mais correcta é a indicada em primeiro lugar.

Ora, em nossa opinião, nada impede que, cumprindo-se o disposto no POCAL, também esteja disponível, em simultâneo, a informação sobre cada uma das entidades credoras e devedoras e sobre as receitas e despesas liquidadas, cobradas e pagas de acordo com a classificação económica, ainda que não possa coexistir em termos dos registos contabilísticos relevadas pelas contas.

Será, então, necessário, para salvaguardar a disponibilidade da informação sobre terceiros, que a aplicação informática permita o conhecimento discriminado por entidade

---

<sup>84</sup> Carvalho, Pina Martinez e Torres Pradas (1999: 245).

das receitas liquidadas e ainda não recebidas, em simultâneo com os devidos registos na conta 251 <sup>85</sup>.

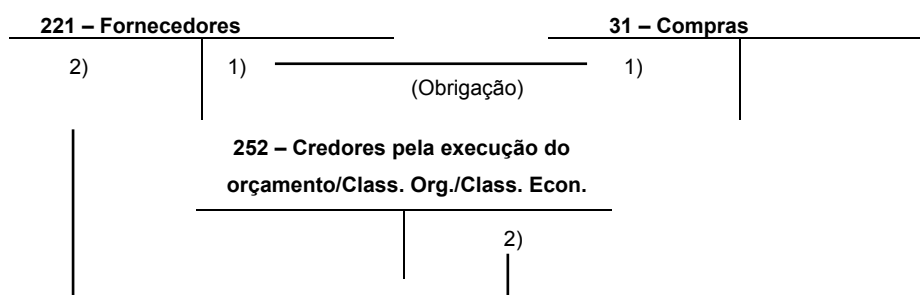
### 6.2.2. A movimentação da conta “252 - credores pela execução do orçamento”

Esta conta **credita-se** “(...) **pelo montante da despesa liquidado por contrapartida das contas da classe 2 em que foram originariamente registados os créditos, designadamente as contas 22 – Fornecedores e 26 – Outros devedores e credores.**”, **debitando-se** “(...) **pelos pagamentos realizados por contrapartida da classe 1 – Disponibilidades.**”.

Assim, de acordo com o conteúdo da transcrita nota explicativa e com o atrás referido acerca da conta 25, a movimentação desta sua subconta é efectuada, a crédito, num primeiro momento, aquando da liquidação (emissão da ordem de pagamento <sup>86</sup>), por contrapartida das contas de terceiro inicialmente movimentadas e, posteriormente, a débito, quando do pagamento, das contas de disponibilidades.

A facturação de um fornecedor à Autarquia e a consequente **emissão da ordem de pagamento (momento da liquidação** para o POCAL) originam, respectivamente, os seguintes movimentos contabilísticos (indicam-se algumas contas normalmente utilizadas):

Em esquema:



<sup>85</sup> Esta solução só é exequível devido à utilização da informática, pois a sua realização manual seria impossível devido ao peso da informação. Confrontar, sobre este aspecto, a Ficha de Apoio Técnico do SATAPOCAL n.º 194, que não obstante não ser, em nossa opinião, absolutamente clara, parece ir no sentido apontado no texto.

<sup>86</sup> Momento da liquidação para o POCAL, como já referimos (confrontar nota explicativa à conta 25).

Pelo **pagamento** (que pode nunca ocorrer ou verificar-se alguns meses ou anos depois da contabilização da factura) faz-se o seguinte registo:

252 – Credores pela execução do orçamento/ Class. Org./Class. Econ. <sup>87</sup>		1 – Disponibilidades	
3)			3)

Analogamente ao que foi referido para a conta 251, **o momento de realizar os movimentos descritos (1 a 3)** também é alvo de controvérsia, pelos motivos e com fundamentos idênticos aos que referimos ao analisar aquela conta, agravados, neste caso, pelo facto de ser bastante maior a quantidade de registos a efectuar.

Vejamos através de um exemplo, as diferenças de informação proporcionadas pelo método da conta “2529 - Reflexão de devedores pela execução do orçamento”, atrás referida, apesar de não cumprir com a norma interpretativa nº 2/2001 da CNCAP.

#### 1- Movimentação de uma factura, no valor de 35.000 u.m com IVA

De acordo com a norma nº 2/2001		De acordo com o método da conta - reflexão		
221x	62x	221x	62x	2432x
35 000	30 000	35 000	30 000	5 000
	2432x		252/CE	2529
	5 000		35 000	35 000

Sendo este o primeiro momento (da obrigação) de reflexão patrimonial da execução do orçamento da Despesa, concretizando o compromisso e reconhecendo a contracção de uma dívida perante o credor, o método da conta-reflexão movimenta também automaticamente na conta 252/CE o documento da entidade credora (Factura, neste exemplo).

<sup>87</sup> O POCAL não prevê Período Complementar, nem distingue as despesas pagas referentes ao exercício e a exercícios anteriores.

Por outro lado, para permitir que se mantenha intacta a conta-corrente da entidade credora, a movimentação da conta 252 não deve interferir com a conta da entidade credora, pelo que surge a criação da subconta 2529 para equilíbrio da conta 252 inicial.

2 – Liquidação da despesa (Ordem de Pagamento), parcial, no valor de 30.000 u.m.

De acordo com a norma nº 2/2001		De acordo com o método da conta-reflexão	
221x		252/CE	
30 000	35 000	30 000	

Embora o registo da Ordem de Pagamento seja, reconhecida como uma operação de carácter exclusivamente interno, portanto sem quaisquer repercussões patrimoniais, o POCAL determina que esta operação seja movimentada quer na conta 252 quer na conta da entidade credora. A partir deste registo a conta-corrente da entidade credora apresenta um saldo que não correspondente à realidade (apenas 5 u.m a crédito neste exemplo), pois ainda nada lhe foi pago. De realçar que é prática corrente e generalizada nas Câmaras Municipais haver um grande desfasamento temporal entre a emissão das Ordens de Pagamento e o respectivo pagamento, pelo que nesse período de tempo as contas-correntes de Fornecedores aparecem adulteradas.

Entretanto, o saldo da conta 252 representa, não as dívidas não pagas (por classificação orçamental), mas as Ordens de Pagamento não pagas.

Como se pode verificar, tratando-se de uma operação sem tradução patrimonial, o método da conta-reflexão não efectua, nesta operação, qualquer movimento às contas patrimoniais. Contudo, através de registos extra-patrimoniais, o programa informático deverá assegurar toda a informação relativa a facturas sem Ordem de Pagamento emitidas e a Ordens de Pagamento por pagar.



### 3 – Pagamento (referente à Ordem de Pagamento) de 30.000 u.m.

De acordo com a norma nº 2/2001		De acordo com o método da conta-reflexão	
11x	252/CE	221x	252/CE
30 000	30 000	30 000	35 000
			30 000
		11x	2529
		30 000	35 000
			30 000

Sendo este o segundo momento de relação com a entidade credora com reflexão patrimonial da execução do orçamento da Despesa, o método da conta-reflexão volta a movimentar as contas patrimoniais - a conta da entidade credora e as contas 252: a conta da entidade credora por contrapartida de Disponibilidades e as contas 252 por processo automático semelhante ao já referido.

Nesta situação, verifica-se bem o contraste de informação contida na conta 252:

- Na movimentação de acordo com a norma nº 2/2001 está saldada, pois não resta nenhuma Ordem de Pagamento por pagar;
- Na movimentação pelo método da conta-reflexão fornece informação sobre a parte da dívida não paga, informação esta que será relevante na transição de ano para determinar as dívidas que transitam para o ano seguinte. Ora, estes dados são necessários para o Mapa de Execução Orçamental da Despesa: embora não conste a respectiva coluna, é pedida esta distinção entre pagamentos efectuados por dívidas contraídas no exercício e por dívidas de exercícios anteriores. (No caso da Receita, o Mapa de Execução Orçamental da Receita figura expressamente a coluna das Receitas por cobrar no início do ano).

Resumindo, a movimentação preconizada pelo método conta reflexão de devedores e credores pela execução do orçamento assegura que, nas questões em consideração, os movimentos efectuadas constarão dos Diários contabilísticos, dos Razões (contas-correntes) e dos Balancetes tal como foram efectuadas, traduzindo com fiabilidade e rigor a realidade patrimonial e as relações com Terceiros sem necessidade de quaisquer “tratamentos” posteriores mais ou menos complexos.

As soluções e argumentos apresentados, bem como as críticas susceptíveis de serem efectuadas, também são em tudo similares às que descrevemos supra no âmbito da análise à conta “251 - Devedores pela execução do orçamento”, parecendo-nos, no entanto, ainda de salientar que:

- A CNCAP <sup>88</sup> determinou, quanto a esta matéria, o seguinte:

*“(...) os registos da autorização de pagamento e da emissão dos meios de pagamento coincidem no tempo, para efeitos contabilísticos. A movimentação a débito e crédito da conta 252 ocorre nesse momento.”* <sup>89</sup>.

- De referir, por fim, apenas que as limitações desta solução em termos de preenchimento dos mapas do POCAL reportam-se, agora, ao previsto na nota “7.3.1. - Controlo orçamental - Despesa”.

Acresce, no entanto, no que diz especificamente respeito a esta conta, que, em nossa opinião, a definição do momento da liquidação efectuada pelo POCAL não nos parece nada adequado, pois, não estando legalmente concretizado o momento da obrigatoriedade da emissão de ordem de pagamento, podendo até existir grande desfasamento temporal entre uma e outra operação, incluindo a passagem de um exercício para outro, será a prática de cada autarquia local a determiná-lo, podendo ser absolutamente diferente para cada uma delas.

Com efeito, poderemos afirmar que existem autarquias que, após a recepção e confirmação dos documentos de despesa (normalmente facturas), emitem imediatamente as respectivas ordens de pagamento, independentemente de existir disponibilidade financeira para proceder ao pagamento, quando outras só emitem as ordens de pagamento face e à medida dessa disponibilidade.

Assim, do critério definido no POCAL (e das diferentes interpretações que o mesmo suscita) não resultará um tratamento uniforme desta questão técnica por parte de todas as autarquias locais, o que põe inclusivamente em causa um dos principais objectivos de qualquer plano de contas e, assim, do POCAL: o da comparabilidade.

Da situação descrita resulta que fica defraudada qualquer intenção ou expectativa que existisse no sentido de proceder à comparação da informação disponibilizada pelas

---

<sup>88</sup> Aviso n.º 7467/2001, publicado no Diário da República, II Série, de 30 de Maio.

<sup>89</sup> Posição esta que nos parece muito pouco fundamentada naquele documento e, ainda assim, de algum modo contraditória face aos pressupostos alegados.

diversas autarquias, pelo menos ao longo de cada exercício (o mesmo não acontecerá no final do exercício, atendendo à regra de execução orçamental prevista na al. g) do ponto 2.3.4.2. do POCAL, aspecto que ainda abordaremos).

Afigura-se-nos, por isso, que teria sido mais correcto adoptar, por exemplo, um critério idêntico ao que consta do DL 155/92, de 28 de Julho (Regime da Administração Financeira do Estado), o qual, no entanto, não se aplica às autarquias locais. De facto, em tal diploma legal (art. 28º) define-se a fase de liquidação da despesa com a que corresponde ao momento em que, após o processamento, “(...) *os serviços e organismos determinarão o montante exacto da obrigação que nesse momento se constitui, a fim de permitir o subsequente pagamento.*”, critério que, em nossa opinião, possibilita que exista uma maior clareza, certeza e transparência sobre a informação que consta dos registos efectuados.

De qualquer modo, pelas mesmas razões que expendemos aquando da referida análise, em nossa opinião, a solução a adoptar, de modo a cumprir o preceituado no POCAL e a salvaguardar a disponibilidade da informação sobre terceiros, passa pela solução informática, a qual deverá permitir os devidos registos na conta 25 em simultâneo com o conhecimento discriminado por entidade das despesas liquidadas e não pagas <sup>90</sup>.

A este propósito, refira-se que o procedimento previsto no POCAL para as ordens de pagamento emitidas e não pagas até 31 de Dezembro, as quais, de acordo com a regra de execução orçamental consagrada na al. g) do ponto 2.3.4.2. do POCAL, “(...) *caducam em 31 de Dezembro do ano a que respeitam, devendo o pagamento dos encargos regularmente assumidos e não pagos até essa data ser processado por conta das verbas adequadas do orçamento que estiver em vigor no momento em que se proceda ao seu pagamento.*”.

Ora, tem sido entendimento pacífico que essa caducidade implica a anulação dessas ordens de pagamento e, conseqüentemente, a passagem dessas dívidas (que quando da emissão daqueles documentos foram relevadas na conta 252) novamente para as contas de terceiros onde tinham sido inicialmente registadas ( 22, 26, ... ) <sup>91</sup>.

Isto é, no final do exercício, a referida conta 252 estará sempre saldada, pois os compromissos assumidos, facturados, liquidados, mas não pagos no exercício, obrigam à

---

<sup>90</sup> Lembramos, dado que o mapa de fluxos de caixa é construído a partir da conta 25, que as vendas e as compras a pronto pagamento também terão de ser movimentadas ao nível das contas de terceiros (principalmente 211 e 221), para que se possam reflectir nas subcontas da conta 25 (ponto 7.5. do POCAL e notas explicativas às contas 25, 251 e 252).

<sup>91</sup> Confrontar Carvalho *et al.* (2006b: 411) e, por exemplo, Ficha de Apoio Técnico n.º 207 do SATAPOCAL.

realização de um movimento de estorno na referida conta, pelo montante das liquidações de despesa entretanto efectuadas, mas não pagas, transferindo-se e retornando, então, tais valores para as contas de terceiros.

Por fim, no tratamento contabilístico do IVA, nas entidades que são sujeitos passivos deste imposto, também tem suscitado controvérsia na medida em que a Direcção Geral do Orçamento (DGO) emitiu a Circular Série A, nº 1314, de 23 de Dezembro de 2004, com vista a clarificar o tratamento contabilístico do IVA, determinando este imposto como sendo uma operação de tesouraria, ou seja, operação extra-orçamental.

Na prática, esta opção criou muitas dificuldades, tendo sido sempre tratado como uma operação orçamental. Muito embora, Carvalho *et al.* (2006b) serem de opinião de se criar três contas “253 - Operações de Tesouraria - Receita”, “254 - Operações de Tesouraria - Despesa” e “257 - Reposições abatidas nos pagamentos - Receita” a serem movimentadas em simultâneo com as contas 251 e 252 no momento da emissão da ordem de pagamento (cobrança) com as respectivas classificações económicas prevista no DL nº 26/2002, de 14 de Fevereiro, com vista facilitar o preenchimento do mapa 7.3 - Fluxos caixa.

Entretanto, a referida Circular foi revogada pela nº 1345, de 06 de Janeiro de 2009, repondo o tratamento que vinha sendo efectuado na prática.

Este novo procedimento contabilístico do IVA, como uma operação orçamental, tem implicações quer no registo das operações orçamentais e patrimoniais, quer na sua expressão em mapas orçamentais de prestação de contas, nomeadamente no Mapa de Fluxos de Caixa, nos saldos da gerência anterior e para a gerência seguinte.

## **7. A Nova Lei das Finanças Locais: alterações e exigências face à anterior lei**

A NLFL, vem introduzir algumas alterações relativamente ao POCAL, de modo a que este inclua os procedimentos contabilísticos para a consolidação de balanços dos municípios e empresas municipais ou intermunicipais (n.ºs 1 e 2, art. 46.º).

Refira-se, porém, que até à data o POCAL ainda não foi alterado nesse sentido.

Com efeito, a nova lei estabelece a obrigatoriedade de consolidação de contas dos municípios que detenham serviços municipalizados ou a totalidade de capital do sector empresarial local. Adicionalmente, introduz a exigência de certificação legal de contas dos municípios que detenham participações de capital em entidades do sector empresarial local ou em fundações, bem como a obrigatoriedade da afixação em local visível e na página da Internet de alguns mapas com informação sobre a situação do município.

Em verdade, os fundamentos da NLFL vêm reforçar a importância da fiabilidade e conformidade da informação produzida pelos diferentes sistemas contabilísticos, já reconhecida no POCAL.

De facto, a nova lei vem exigir a construção de meios substantivos de controlo interno de todo o sistema de execução e acompanhamento orçamental e de registos patrimoniais, bem como o apuramento rigoroso de dados quantitativos a partir dos registos contabilísticos. Ora, a título de exemplo, cite-se, pela sua importância, a obrigatoriedade de os sistemas produzirem indicadores quantitativos que regulem o Endividamento líquido.

A reforma do sistema de financiamento autárquico incide especialmente sobre o modelo de repartição dos recursos públicos entre o Estado e as autarquias locais, o quadro das receitas próprias e o recurso ao crédito.

No quadro seguinte, apresentam-se as principais alterações introduzidas com a nova lei das finanças locais, fazendo-se quando possível as respectivas correspondências:

**Quadro 6 - O Decreto-lei 42/98 versus a NLFL**

<b>Lei 42/98</b>	<b>Descrição</b>	<b>Lei 2/07</b>	<b>Descrição</b>
Art.º 3	Princípios e regras orçamentais	Artº 4	Princípios e regras orçamentais
		Artº 5,nº3	Coordenação das finanças locais com as finanças estaduais
		Artº 7	Participação das autarquias nos recursos públicos
Art.º 4	Poderes tributários	Artº 11	Poderes tributários
Artº 5 e 10	Equilíbrio financeiro vertical e horizontal / transferências financeiras para as autarquias locais	Artº 19	Repartição de recursos públicos entre o estado e os municípios
		Artº 20	Participação variável no IRS
Art.º 10-A	Fundo de Base Municipal (FBM)	Artº 21	Fundo Equilíbrio Financeiro (FEF)
Art.º 11	Fundo Geral Municipal (FGM)	Artº 22	Fundo Geral Municipal (FGM)
Art.º 13	Fundo Coesão Municipal (FCM)	Artº 23	Fundo Coesão Municipal (FCM)
		Artº 24	Fundo Social Municipal (FSM)
Art.º 10	Transferências financeiras para as autarquias locais	Artº 25	Transferências financeiras para as autarquias locais
Art.º 12	Distribuição do FGM	Artº 26	Distribuição do FGM
Art.º 14	Distribuição do FCM	Artº 27	Compensação associada ao fundo de coesão municipal
		Artº 28	Distribuição do Fundo Social Municipal
Art.º 8	Dívidas das autarquias	Artº 34	Dedução às transferências
Art.º 23	Regime de crédito dos municípios	Artº 35	Endividamento autárquico / princípios orientadores
		Artº 36	Conceito de endividamento líquido municipal
		Artº 37	Limite do endividamento líquido municipal
		Artº 38	Regime de crédito dos municípios
Art.º 24	Características do endividamento municipal	Artº 39	Limite geral dos empréstimos dos municípios
Art.º 25	Empréstimos para saneamento financeiro municipal	Artº 40	Saneamento financeiro municipal
		Artº 41	Reequilíbrio financeiro municipal
Art.º 26	Contratos de reequilíbrio financeiro municipal	Artº 42	Proibição da assunção de compromissos dos municípios e das freguesias pelo estado.
		Artº 43	Regime de crédito das freguesias
Art.º 27	Regime de crédito das freguesias	Artº 44 e 45	Contabilidade / Consolidação de contas
Art.º 6	Contabilidade	Artº 47	Auditoria externa das contas dos municípios e associações de municípios com participação de capitais.
		Artº 48	Publicidade
		Artº 50	Julgamento das contas
Art.º 9	Apreciação e julgamento das contas		

### **7.1. O regime de endividamento municipal**

Embora permitido pelas sucessivas Leis das Finanças Locais, o endividamento municipal foi sempre rodeado de grandes cautelas, quer devido ao modo de financiamento dos municípios, assente fundamentalmente em transferências do orçamento do Estado, quer atendendo à necessidade de garantir o equilíbrio das finanças municipais. (Sousa Franco, 1995).

De facto, estas preocupações encontram-se bem patentes no preâmbulo do Decreto-Lei n.º 258/79, de 28 de Julho, que veio regulamentar o recurso ao crédito por parte das autarquias locais no quadro da primeira lei das finanças locais (Lei n.º 1/79 de 2 de Janeiro)<sup>92</sup>, quando aí se afirma que o regime dos empréstimos municipais visa, por um lado, “facultar às câmaras a disponibilidade de meios financeiros adicionais que lhes permitam uma intervenção eficaz no domínio dos investimentos de interesse colectivo”, do apoio às actividades produtivas e do “fomento do emprego a nível local” e, por outro lado, “assegurar as cautelas mínimas para que os objectivos visados sejam efectivamente salvaguardados e os interesses em presença devidamente equilibrados” de modo a “não onerar excessivamente as condições de equilíbrio das finanças municipais”.

As mesmas preocupações, embora dirigidas à problemática mais complexa do reequilíbrio financeiro, surgem igualmente no preâmbulo do Decreto-Lei n.º 322/85 de 6 de Agosto, que veio regulamentar a celebração de contratos de reequilíbrio financeiro entre os municípios e as instituições públicas de crédito, bem como no Decreto-Lei n.º 38/2008, que revogou recentemente o anterior por aquele se mostrar desajustado face às novas exigências da reforma financeira do Estado.

Com efeito, as sucessivas leis das finanças locais, apesar de admitirem o endividamento municipal, procuraram demarcar as circunstâncias em que o mesmo era admitido, quer limitando o seu montante, quer restringindo os encargos anuais com amortizações e juros, quer ainda condicionando o recurso ao crédito em função das finalidades do

---

<sup>92</sup> Ainda em vigor e que foi mantido em vigor pelas sucessivas leis das finanças locais (cfr. artigos 29.º, n.º 2 da Lei n.º 1/87, 36.º, n.º 2 da Lei n.º 42/98 e 64.º, n.º 2 da Lei n.º 2/2007).

empréstimo.<sup>93</sup> Assim, a contracção de empréstimos pelos municípios tem obedecido a um conjunto de condições, qualitativas e quantitativas, que se mantiveram, com pequenas alterações, nas sucessivas leis das finanças locais, tornando-se contudo cada vez mais exigentes em função dos compromissos de estabilidade das finanças públicas assumidos no quadro da participação de Portugal na União Económica e Monetária Europeia <sup>94</sup> (Cabral, 2003).

Neste âmbito, por imposição do Sistema Europeu de Contas Regionais e Nacionais de 1995 (SEC 95) a dívida municipal concorre para a dívida total do Estado, o que obriga à conformidade do conceito de endividamento líquido municipal com o conceito de endividamento líquido estabelecido naquele diploma.

Ora, actualmente a NLFL vem derogar a definição de limite de endividamento em termos de fluxos (juros e amortizações) e instituir o conceito de endividamento líquido municipal<sup>95</sup>, que equivale às necessidades líquidas de financiamento do município, enquanto stock, para o qual, conforme afirma Carvalho *et al.* (2007:120), são estabelecidos os seguintes limites legais:

- um limite ao stock da Dívida Total da Autarquia de Médio e Longo Prazo, correspondente a 1,25 dos recursos próprios mais importantes.
- Um limite à utilização de empréstimos bancários de médio e longo prazo, correspondente a uma vez o total dos recursos próprios considerados para aferição do total do endividamento líquido.

O endividamento líquido municipal é então a diferença entre a soma dos passivos da autarquia: empréstimos utilizados, contratos de locação financeira e dívidas a

---

<sup>93</sup> A primeira lei das finanças locais não permitia que os empréstimos a curto prazo pudessem exceder 1/12 das receitas orçamentadas para investimento pelo município (artigo 15.º, n.º 3 da Lei das Finanças Locais de 1979) e que os encargos anuais com amortizações e juros dos empréstimos - a médio e longo prazo excedessem 20% do montante anual das receitas orçamentadas para investimentos (artigo 15.º, n.º 2 da Lei das Finanças Locais de 1979). Por outro lado, o endividamento de curto prazo só podia ser contraído para ocorrer a dificuldades momentâneas de tesouraria, não podendo ser utilizado para despesas correntes, ao passo que os empréstimos de médio e longo prazo só poderiam ser contraídos para aplicação em investimentos reprodutivos, de carácter social ou cultural e ainda para proceder ao saneamento financeiro dos municípios.

<sup>94</sup> conforme Lei da Estabilidade Orçamental - Lei Orgânica n.º 2/2002, de 28 de Agosto.

<sup>95</sup> A NLFL introduz ainda o conceito de endividamento líquido total (artigo 36.º n.º2 alínea a) e b) e art.31.º da RJSEL) de cada município que inclui:

- O endividamento líquido das associações de municípios proporcional à participação do município no seu capital;
- O endividamento líquido das entidades que integram o sector empresarial local, proporcional à participação do município no seu capital social, em caso de incumprimento das regras de equilíbrio de contas previstas no regime jurídico do sector empresarial local.



fornecedores e a soma dos activos referentes a saldo de caixa, créditos sobre terceiros (reconhecidos por ambas as partes), depósitos e aplicações financeiras (artigo 36.º).

A NLFL prevê também a possibilidade de a Lei do Orçamento do Estado poder instituir limites máximos ao endividamento municipal diferentes dos previstos na lei das finanças locais (artigo 5.º, n.º 3 da LFL 2007 e artigos 87.º e 88.º da Lei de Enquadramento Orçamental)<sup>96</sup>.

Deste modo, introduz vários tipos de limites ao endividamento municipal:

**a) Limites Quantitativos**, entre os quais interessa distinguir dois tipos, sobretudo no que diz respeito às consequências do seu incumprimento:

- **Limites inerentes ao plano de coordenação das finanças locais com as finanças estaduais** (artigo 5.º).

Caso as necessidades líquidas de financiamento do município, calculadas à data de 31 de Dezembro do ano (n), excedam, em 125%, a soma das receitas provenientes dos impostos municipais, das participações do município no FEF, da participação no IRS, da derrama e da participação nos resultados das entidades do sector empresarial local, relativas ao ano (n-1), então as transferências orçamentais devidas no ano subsequente pelo subsector Estado são reduzidas pelo valor correspondente a esse excesso e creditadas ao Fundo de Regularização Municipal (artigo 5.º, n.º 4 da NLFL). Além disso, o município fica obrigado a reduzir em cada ano subsequente pelo menos 10% do montante que excede o seu limite de endividamento líquido, até que aquele limite seja cumprido (artigo 37.º, n.º 2 da NLFL).

- **Limites gerais ao montante dos empréstimos municipais decorrentes de preocupações ligadas ao equilíbrio das finanças municipais em sentido restrito.**

Ora, o montante dos empréstimos a curto prazo (onde se incluem os chamados descobertos bancários ou contratos de abertura de crédito) não pode exceder, em qualquer momento do ano, 10% da soma do montante das receitas provenientes dos impostos municipais, das participações do município no FEF e da participação

---

<sup>96</sup> Lei n.º 91/2001, de 20 de Agosto, com as alterações introduzidas pela Lei Orgânica n.º 2/2002, de 28 de Agosto, pela Lei n.º 23/2003, de 2 de Julho pela Lei n.º 48/2004, de 24 de Agosto.

variável no IRS, da derrama e da participação nos resultados das entidades do sector empresarial local, relativas ao ano anterior.

Quanto aos empréstimos a médio e longo prazo, o respectivo montante não pode exceder, em 31 de Dezembro de cada ano, 100% do montante das receitas provenientes dos impostos municipais, das participações do município no FEF, da participação variável no IRS, da participação nos resultados das entidades do sector empresarial local e da derrama, relativas ao ano anterior.<sup>97</sup> Quando um município não cumpra esse limite, fica obrigado a reduzir, em cada ano subsequente, pelo menos 10% do montante em excesso, até que aquele limite seja cumprido.

## **b) Limites Qualitativos**

A actual lei das finanças locais mantém os limites qualitativos ao endividamento municipal preconizados nas anteriores leis das finanças locais: os empréstimos de curto prazo “*só podem ser contraídos para ocorrer a dificuldades de tesouraria, devendo ser amortizados no prazo máximo de um ano após a sua contracção*” (artigo 38.º, n.º 3) e os empréstimos de médio e longo prazo “*só podem ser contraídos para aplicação em investimentos, os quais devem estar devidamente identificados no respectivo contrato, ou ainda para proceder ao saneamento ou ao reequilíbrio financeiro dos municípios*” (artigo 38.º, n.º 4).

Ora, neste quadro jurídico, a correcta articulação entre as **dimensões quantitativa e qualitativa** do endividamento municipal é essencial para se poder compreender o respectivo regime. Assim, não se podem confundir os limites ao endividamento líquido, que relevam para efeitos de coordenação das finanças locais e das finanças estaduais e são apurados no final de cada ano face à evolução de um conjunto de receitas do ano anterior, com os limites dos empréstimos de curto, médio e longo prazo, que têm a ver com a situação financeira particular de cada município e com a necessidade de garantir o respectivo equilíbrio económico-financeiro, embora também sejam apurados no final de cada ano face à evolução do mesmo conjunto de receitas do ano anterior.

O quadro seguinte procura sintetizar os principais aspectos evidenciados:

---

<sup>97</sup> Para efeitos do cálculo dos limites dos empréstimos de médio e longo prazo, consideram-se os empréstimos obrigacionistas, bem como os empréstimos de curto prazo e de aberturas de crédito no montante no amortizado até 31 de Dezembro do ano em causa (artigo 39.º, n.º 4 da LFL 2007).

**Quadro 7 - Limites ao endividamento municipal**

Tipo de empréstimos	Limites qualitativos	Limites quantitativos
<b>Curto prazo</b> (amortização no prazo máximo de 1 ano)	Financiamento de necessidades de tesouraria	10% da soma do montante das receitas provenientes dos impostos municipais, das participações do município no FEF e da participação variável no IRS, da derrama e da participação nos resultados das entidades do sector empresarial local, relativas ao ano anterior.
<b>Médio prazo</b> (maturidade de 1 a 10 anos)	Investimento	100% do montante das receitas provenientes dos impostos municipais, das participações do município no FEF, da participação variável no IRS, da participação nos resultados das entidades do sector empresarial local e da derrama, relativas ao ano anterior.
<b>Longo prazo</b> (maturidade superior a 10 anos)	Saneamento financeiro	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Desequilíbrio financeiro conjuntural</li> <li>- Consolidação de passivos financeiros</li> <li>- Não agravamento do endividamento líquido municipal</li> </ul>
	Reequilíbrio financeiro	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Desequilíbrio financeiro estrutural ou ruptura financeira</li> <li>- Possibilidade de agravamento do endividamento líquido municipal</li> </ul>

Fonte: Adaptado da NLFL 2007.

De igual modo, não se pode confundir a problemática do **endividamento municipal** com a problemática do **saneamento financeiro** dos municípios, apesar de esta última estar sistematicamente integrada na parte da lei das finanças locais relativa ao endividamento autárquico por, em última análise, se consubstanciar, em termos formais, na celebração de empréstimo a médio ou longo prazo.

## 7.2. Os regimes de saneamento e reequilíbrio financeiro dos municípios

Em relação ao **Saneamento financeiro municipal**, diz o nº 1 do art. 40º da NLFL 2007 que “Os municípios que se encontrem em situação de desequilíbrio financeiro conjuntural devem contrair empréstimos para saneamento financeiro, tendo em vista a reprogramação da dívida e a consolidação de passivos, desde que o resultado da operação não aumente o endividamento líquido dos municípios.”

Quanto ao **Reequilíbrio financeiro municipal** pode ler-se no nº 1 do art. 41º que “Os municípios que se encontrem em situação de desequilíbrio financeiro estrutural ou de ruptura financeira são sujeitos a um plano de reestruturação financeira”.

Com efeito, os empréstimos para saneamento ou reequilíbrio financeiro estão sujeitos ao reconhecimento de uma situação de desequilíbrio financeiro pelo município ou pela tutela e ao cumprimento de um plano de saneamento ou de reequilíbrio financeiro, conforme o

caso, o qual releva apenas para efeitos dos limites de endividamento líquido municipal (artigo 37.º) e já não para efeitos do limite dos empréstimos contraídos (artigo 39.º).

Na prática, enquanto os desequilíbrios financeiros dos municípios se contiverem dentro dos respectivos limites de endividamento líquido, os mesmos têm margem para os resolver no quadro da autarquia; sendo que o saneamento financeiro corresponde precisamente a uma primeira linha de reacção dos municípios em caso de desequilíbrio financeiro, a qual não implica intervenção do Governo e ocorre no quadro dos limites de endividamento líquido de cada município.

Por outro lado, sempre que ultrapassem esses limites, o seu financiamento depende da aprovação, por parte do Governo, de um plano de reequilíbrio financeiro, cujo incumprimento pode desencadear a retenção das transferências do FEF. Esse plano pode ser desencadeado por iniciativa do município, ou ser declarado por iniciativa do Governo (embora apenas subsidiariamente, isto é, em caso de inacção do município).

De facto, o saneamento financeiro representa uma mera operação de reprogramação da dívida e consolidação de passivos financeiros, ao passo que uma operação de reequilíbrio financeiro estaria já associada a medidas de contenção da despesa.

Relativamente a esta problemática, acrescenta-se que, em rigor, ao procurar interpretar os índices de desequilíbrio financeiro a que se referem os artigos 40.º e 41.º da NLFL 2007, confrontamo-nos com um problema interpretativo suscitado pelo legislador, o qual, em lugar de se referir a problemas de *liquidez* (com natureza conjuntural) e a situações de *insolvência* (com natureza estrutural), preferiu falar em situações de desequilíbrio financeiro conjuntural e estrutural, sem nunca desenvolver esses conceitos.

Em resposta a esta dificuldade interpretativa, o Decreto-Lei nº 38/2008<sup>98</sup>, de 7 de Março, densifica as regras referentes aos pressupostos de declaração de desequilíbrio financeiro conjuntural e estrutural, bem como o conteúdo dos respectivos planos e das regras de acompanhamento, em face do previsto na NLFL.

---

<sup>98</sup> que revogou o Decreto-Lei nº 322/85, de 6 de Agosto,

### **7.3. A consolidação de contas nas autarquias locais**

A generalidade dos municípios portugueses têm vindo a recorrer, de forma crescente, a modelos organizacionais de diversa natureza (nomeadamente, empresarial), que detêm ou controlam, para a prossecução das suas atribuições e competências, numa lógica de grupo municipal. (Amado, A. e Duarte P., 2006b).

Precisamente pela multiplicidade de actividades autárquicas transferidas para o sector empresarial de capitais públicos, torna-se pertinente avaliar a real dimensão desta problemática no actual contexto nacional. Para isso começemos por contabilizar o número de autarquias que tinham, no período de 2004 a 2007, constituídas empresas municipais e dispunham, ainda, de serviços municipalizados. (Quadro 8).

Recorde-se, a este propósito, que actualmente os municípios com Serviços Municipalizados ou Empresas Municipais com participação de 100% estão sujeitos a consolidação de contas. Os municípios com Fundações e Associações estão sujeitos a verificação das contas por Revisores Oficiais de Contas (ROC).

Foram definidos três grupos de municípios, categorizados consoante as dimensões em:

- Pequenos (com população menor ou igual a 20 mil habitantes)
- Médios (com população maior que 20 mil e menor ou igual a cem mil habitantes)
- Grandes (com população superior a cem mil habitantes).

Actualmente existem em Portugal 308 municípios, 178 pequenos, 106 médios e 24 grandes.

No quadro seguinte pode ver-se que, em 2007, 122 municípios têm serviços descentralizados em empresas municipais, enquanto que 33 possuem unidades autónomas de serviços municipalizados. Destas entidades, a maioria tem apenas uma empresa municipal e uma unidade de serviços municipalizados.

Por outro lado, há 173 municípios (125 pequenos, 46 médios e 2 grandes) que não possuem serviços municipalizados nem empresas municipais, sendo que são na sua maioria de pequena dimensão.

Se contarmos com a participação dos municípios em Associações de Municípios, Comunidades Urbanas, Fundações, entre outras entidades de direito público ou privado,

verificamos que estamos perante 308 potenciais “grupos autárquicos”, em que o município é a designada “entidade-mãe”.<sup>99</sup>

**Quadro 8 - Número de municípios com Serviços Municipalizados e Empresas Municipais: evolução no período 2004 a 2007**

Organização		Municípios ( nº )														
		2004			2005			2006			2007			Evolução 2004 - 2007		
Tipo	nº	Pequenos	Médios	Grandes	Pequenos	Médios	Grandes	Pequenos	Médios	Grandes	Pequenos	Médios	Grandes	Pequenos	Médios	Grandes
Serviços Municipalizados	0	147	71	14	176	81	13	178	82	13	177	83	15	+30	+12	+1
	1	6	23	8	1	25	11	1	24	10	1	23	9	-5	0	+1
	2	-	-	1	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
	s/inf.	10	8	1	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Empresas Municipais	0	120	56	5	132	64	5	131	59	5	125	57	4	+5	+1	-1
	1	31	26	7	37	25	6	36	26	7	36	22	7	+5	-4	0
	2	2	6	5	7	11	5	11	15	4	17	14	4	+15	+8	-1
	3	-	3	0	1	4	2	1	2	1	-	8	1	0	+5	+1
	>3	-	1	5	-	2	6	-	4	6	-	5	8	0	+4	+3
	s/inf.	10	10	2	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Total		163	102	24	177	106	24	179	106	23	178	106	24	+15	+4	0
		289			307			308			308					

**Fonte:** Dados de 2004 e 2005: Anuários Financeiros 2004, 2005 e 2006, com base em informação extraída da Direcção Geral das Autarquias Locais (DGAL).  
Dados de 2006 e 2007: cedidos pela Inspeção Geral de Finanças, SIPART – Sistema de Informação das Informações do Estado, complementados por contacto directo ou pesquisa nos sites das autarquias.

No período em análise verifica-se uma crescente diminuição do número de serviços municipalizados e um aumento de empresas municipais e intermunicipais. Isto acontece, em grande parte, precisamente pela extinção dos ditos serviços municipalizados e correspondente integração na autarquia, dando lugar quer à formação de empresas municipais e intermunicipais, quer à concessão desse serviço a terceiros por concurso público.

Para o ano de 2007, apuraram-se 33 municípios com Serviços Municipalizados, 48 municípios com Fundações sem fins lucrativos e 36 Associações de Municípios.<sup>100</sup>

Registaram-se, no mesmo ano de 2007, 122 municípios com empresas municipais, dos quais 57 detêm mais do que uma empresa municipal.

<sup>99</sup> Anuário Financeiro dos Municípios Portugueses, 2005.

<sup>100</sup> Dados da DGAL, complementados por informação do SIPART/IGF.

No quadro seguinte apresentam-se, para o ano de 2007, o número de municípios com empresas municipais, consoante a participação que detêm (100% ou inferior):

**Quadro 9 - Número de municípios com Empresas Municipais, no ano de 2007 <sup>101</sup>**

Organização			Municípios ( nº )		
Tipo		Nº	Pequenos	Médios	Grandes
Empresas Municipais	Sem Empresas	0	125	57	4
	com participação inferior a 100%	1	22	13	6
		2	3	8	1
		3	0	2	1
		>3	0	0	2
	com participação de 100%	1	32	24	5
		2	5	10	4
		3	0	3	3
		>3	0	2	5

Em verdade, actualmente, as contas de muitos dos municípios representam apenas uma parte do seu património cuja estrutura financeira, económica e orçamental muito depende do grau de descentralização de atribuições, e dos serviços municipalizados e/ou empresas municipais. Isto torna manifestamente insuficiente a simples prestação e apreciação de contas individualizada por cada uma daquelas entidades, justificando-se, por isso, que o respectivo controlo financeiro<sup>102</sup> também contemple uma análise integrada das entidades relevantes que compõem o grupo municipal.

De facto, a análise individualizada dos documentos de prestação de contas e da actividade desenvolvida por cada município não permite, actualmente, na maior parte dos casos, obter uma visão global da situação financeira do grupo municipal, o que dificulta a tomada de decisão dos gestores municipais e não permite uma avaliação integrada do conjunto de actividades desenvolvidas por aquelas entidades.

Ora, essa insuficiência só pode ser ultrapassada através do controlo das autarquias locais numa lógica de grupo, ou seja, da consolidação de contas dos grupos municipais.

<sup>101</sup> Não se apresentam valores totais nesta tabela pois iriam incluir um viés inerente ao facto de 57 municípios terem mais do que uma empresa municipal. Em verdade, destes 57 existem 9 municípios que têm empresas com participação de 100% e empresas com participação inferior a 100%, sendo contabilizados nas duas rubricas em análise.

<sup>102</sup> Nomeadamente o controlo financeiro estratégico da responsabilidade da IGF, de acordo com o Guião "Acrescentar valor à gestão pública", da Inspecção Geral de Finanças (Amado, A. e Duarte, P., 2006b).

De facto, um dos aspectos negativos do POCAL referidos na literatura consiste no facto de não obrigar à apresentação de contas consolidadas<sup>103</sup>.

Precisamente no sentido de maximizar a utilidade de informação contabilística, a NLFL, veio representar um grande avanço neste campo ao obrigar à consolidação de contas os municípios que detenham serviços municipalizados ou a totalidade do capital de empresas municipais (artigo 46.º, n.º 1), deixando implícita a previsão de alteração ao POCAL (artigo 46.º n.º2), até à data não concretizada.

Especificando, cite-se a própria Lei que impõe no n.º 1 do seu artigo n.º 6, que *“Sem prejuízo dos documentos de prestação de contas previstos na lei, as contas dos municípios que detenham serviços municipalizados ou a totalidade do capital de empresas municipais devem incluir as contas consolidadas, apresentando a consolidação do balanço e da demonstração de resultados com respectivos anexos explicativos, incluindo, nomeadamente, os saldos e fluxos financeiros entre as entidades alvo de consolidação e mapa de endividamento consolidado de médio e longo prazo”*

Acresce referir que o mesmo diploma determina no n.º 2 do mesmo artigo 46.º, que a consolidação de contas dos municípios com as empresas municipais ou intermunicipais se efectue de acordo com os procedimentos contabilísticos definidos no POCAL.

É fundamental o cumprimento da NLFL no que se refere à apresentação de contas consolidadas para as autarquias que possuam serviços municipalizados ou a totalidade do capital de empresas municipais.

Em verdade, perante a realidade actual no âmbito da contabilidade autárquica nacional, este poderá ser considerado apenas como um primeiro passo para a definição de um perímetro de consolidação mais alargado, ou seja, que inclua, no mínimo, todas as participações maioritárias e não apenas entidades com participações de 100% de capital. Adicionalmente, a autarquia deve promover, conforme artigo 48.º da NLFL, a verificação por auditores externos (ROC) das contas anuais dos municípios que detenham capital em fundações ou em entidades do sector empresarial local.

Refira-se ainda que a não aplicabilidade do POCAL às empresas municipais continua a ser questionável pois dificilmente se entende que entre duas entidades que têm a mesma lógica de prestação de serviços (por exemplo, serviço de distribuição de água) obedeçam

---

<sup>103</sup> Anuário Financeiro dos Municípios Portugueses de 2003.



a sistemas contabilísticos distintos (POCAL no caso dos serviços municipalizados e POC no caso das empresas municipais) <sup>104</sup>.

Neste contexto, recorde-se que o Classificador económico das despesas (Decreto-Lei n.º 26/2002, de 14 de Fevereiro) representou um enorme contributo para a transparência da informação, pois uniformiza para todos os sectores da Administração Pública a classificação das despesas públicas. Permitindo uma leitura transversal das mesmas, facilitando o processo de consolidação das contas, tanto de carácter horizontal como vertical.

---

<sup>104</sup> Anuário Financeiro dos Municípios Portugueses de 2003.

## **PARTE II - ESTUDO EMPÍRICO**

### **8. Objectivos e Metodologia**

Neste capítulo é apresentada a fundamentação metodológica da investigação efectuada. Assim, começamos por delinear a natureza do nosso estudo, contextualizando-o e especificando a problemática de investigação e os objectivos que nortearam a investigação.

Posteriormente, faremos breves considerações gerais em relação ao plano de investigação para depois especificarmos os procedimentos utilizados na selecção do caso alvo de estudo e fazermos a sua caracterização.

Definimos ainda as técnicas e os procedimentos utilizados na recolha e análise de dados e, no final, sintetizamos as limitações deste estudo.

#### **8.1. Definição do problema:**

A existência de não conformidades dos documentos de prestação de contas é uma evidência constatada em diversos estudos, claramente expressa nos Anuários Financeiros dos Municípios Portugueses.

Ora, se existem não conformidades a informação não é fiável, verdadeira e apropriada, contrariando os requisitos e objectivos definidos pelo POCAL e não constituindo uma verdadeira ferramenta de apoio à decisão.

É neste contexto que se considera pertinente a temática proposta para este trabalho, em que nos propomos, por um lado, reflectir sobre a existência de não conformidades na informação obtida pela perspectiva orçamental e patrimonial (não se inclui a de custos porque o subsistema não se encontra implementado), e por outro, reforçar o contributo para a tomada de decisão na administração autárquica decorrente da existência de informação fiável, elaborada numa base de conformidade daqueles subsistemas contabilísticos.

É também nossa ambição estudar a oportunidade e utilidade da informação contabilística junto do órgão executivo municipal e do pessoal técnico, no desempenho das suas funções quotidianas, bem como investigar que factores os intervenientes directos neste processo identificam como motivos para a eventual existência de não conformidades.

Adicionalmente, será interessante descrever e compreender a forma como os diferentes “actores autárquicos” vêem a conformidade dos documentos de prestação de contas como um contributo para a tomada de decisão.

## 8.2. Objectivos

O objectivo primordial deste trabalho é analisar de que forma a conformidade da informação contabilística prestada pelos subsistemas contabilísticos do POCAL condiciona o grau de fiabilidade e consequentemente a sua utilidade no suporte à tomada de decisões na administração autárquica.

Especificamente, pretende-se:

- Apurar o grau de implementação dos requisitos do sistema contabilístico preconizado pelo POCAL, no município em estudo, centrada na conformidade dos documentos de prestação de contas.
- Verificar se existe fiabilidade na informação orçamental, financeira, económica e patrimonial reflectida nas contas do município.
- Estabelecer uma relação entre o nível de conformidade e fiabilidade da informação e o respectivo contributo no suporte ao processo de tomada de decisão.

Adicionalmente, com este trabalho espera-se conseguir, através da análise dos documentos de prestação de contas de um município português, realçar a importância da implementação de atitudes e práticas de rigor e de avaliação de conformidade prévia a toda a utilização e leitura de dados contabilísticos e/ou outros *outputs* financeiros.

Em paralelo, pensamos que este trabalho irá também contribuir para sensibilizar para esta problemática todos os utilizadores da informação contabilística e os técnicos com funções financeiras em particular.

Concretamente, pretende-se analisar se a informação é de facto integrativa, complementar e inclusa e realçar a importância da avaliação de conformidade de dados contabilísticos ou outros *outputs* financeiros.

De facto, iremos debruçar-nos sobre o grau de fiabilidade da informação orçamental, financeira, económica e patrimonial reflectida nas contas do município em questão,

questionando se a informação produzida serve verdadeiramente de apoio à tomada de decisão.

Assim, com o presente trabalho empírico pretendemos aferir de que forma a conformidade dos documentos de prestação de contas contribui para a tomada de decisão, num contexto muito específico: os destinatários internos de informação contabilística numa Câmara Municipal.

### **8.3. Metodologia**

Em seguida é apresentada a metodologia escolhida para a prossecução dos objectivos definidos e apresentado o plano de actividades que serviu de base à estruturação do presente estudo.

Para a elaboração desta tese procedeu-se, inicialmente, à recolha e análise bibliográfica sobre “Contabilidade Pública em Portugal”, focando-se a atenção, numa segunda fase, na “Contabilidade Autárquica em Portugal” e, especificamente, sobre a aplicabilidade do POCAL à realidade dos municípios portugueses.

Efectuou-se uma análise crítica da realidade contabilística dos municípios portugueses, de uma forma global, levantando algumas questões a explorar neste trabalho.

Por se tratar de um tema pouco explorado no nosso país, entendeu-se pertinente analisar com razoável profundidade a informação contabilística produzida pelas AL, bem como as percepções dos responsáveis da instituição neste âmbito.

Dada a natureza da investigação não seria possível estudar todas as autarquias, pelo que se optou por efectuar um estudo de caso, através de uma selecção amostral de conveniência, que permitisse analisar o global das premissas em análise nesta dissertação.

Seleccionado o município a estudar, solicitou-se a devida autorização à Câmara Municipal alvo do estudo, por intermédio dos responsáveis do Departamento de Administração e Finanças. Contactou-se então o respectivo vereador, informando-o sobre os objectivos e processos da investigação, no sentido de o motivar para a problemática alvo do estudo e assim conseguir a sua colaboração no projecto.

Em seguida, efectuou-se uma recolha directa de dados dos documentos de prestação de contas, integrando-os com a informação financeira disponível. Concretamente, procedeu-se à análise da integração da informação obtida pelas perspectivas orçamental e patrimonial e à identificação de eventuais lacunas ou não conformidades na informação contabilística, bem como à identificação dos métodos de validação de indicadores de avaliação de gestão autárquica em vigor.

Para melhor compreender os resultados obtidos realizaram-se entrevistas pessoais com os responsáveis envolvidos (técnicos e executivos).

Neste sentido, a fase de recolha de dados dividiu-se em duas etapas: recolha de dados documentais e realização de entrevistas. A recolha documental iniciou-se em Setembro de 2007. Em Fevereiro de 2009 demos como concluída a análise dos dados obtidos e partiu-se então para a realização das entrevistas.

Finalmente, procedeu-se à integração e análise crítica da informação estudada, tecendo-se algumas considerações sobre os resultados obtidos.

#### **8.4. Classificação da investigação: Estudo de caso**

Um estudo de caso é uma investigação empírica que investiga um fenómeno contemporâneo dentro do seu contexto real (Yin, 1994:13).

Apesar de se poderem vir a verificar semelhanças com outros casos e situações, o estudo de caso pretende analisar e compreender aquilo que ele tem de único, particular e singular.

A presente dissertação estuda uma realidade específica, concentra-se nela e tenta perceber a sua complexidade.

Deste modo, enquadra-se num estudo exploratório e descritivo, de acordo com a nomenclatura apresentada por Abarelló *et al* (1997), Vergara (1990) e Yin (1994). Exploratório, porque não verificámos a existência de estudos que abordem concretamente de que forma a conformidade dos documentos de prestação de contas contribui para a tomada de decisão por parte do órgão executivo municipal, nem a aferição da utilidade da informação contabilística produzida por parte dos seus principais destinatários. Descritivo, porque visa descrever dados concretos extraídos dos documentos de prestação de contas da autarquia e aferir percepções e expectativas dos

profissionais (órgão executivo municipal e pessoal técnico) acerca da informação contabilística produzida dentro da instituição.

Nesta óptica, centramo-nos na análise do caso específico de uma Autarquia Local, sobre a qual pretendemos desenvolver uma análise sistemática, reflexiva e tão aprofundada quanto possível, com a intenção de descrever a realidade para a tornar compreensível.

A natureza dinâmica e complexa do fenómeno da Conformidade dos Documentos de Prestação de Contas nos Subsistemas Contabilísticos do POCAL e o facto de pretendemos analisar com profundidade e com detalhe a realidade de uma autarquia fizeram com que este estudo privilegiasse a metodologia qualitativa<sup>105</sup>, com um design de investigação flexível, embora tenha sido incluída uma vertente quantitativa.

Desta forma, Ainda que tenham sido formuladas algumas questões prévias, que norteiam os objectivos deste trabalho, não iremos propriamente testar hipóteses. É feita uma abordagem numa perspectiva intuitiva e exploratória, admitindo que se possam vir a formular questões específicas, não colocadas à priori, à medida que se recolhem os dados.

### **8.5. Recolha de dados: estratégia metodológica e instrumentos**

Para a operacionalização do estudo em campo, servimo-nos da seguinte estratégia:

- Numa primeira fase, procedeu-se à recolha de documentos diversos, seleccionando os dados relevantes para a investigação.
- Para caracterizar o contexto da autarquia consultou-se o site da Câmara Municipal de Aveiro ( [www.cm-aveiro.pt](http://www.cm-aveiro.pt) ), outros documentos disponibilizados pela entidade em análise e o *Census* 1991 e 2001. Estes documentos permitiram-nos descrever a autarquia e a sua comunidade, em termos de organização, estrutura de gestão, actividades e recursos.<sup>106</sup>
- Para resposta aos objectivos concretos desta dissertação analisámos os documentos de prestação de contas do município referentes aos exercícios de 2004 a 2007,

---

<sup>105</sup> Lessard-Hébert *et al* (1994), na sua obra dedicada à investigação qualitativa, distinguem esta abordagem da quantitativa, referindo que a primeira se situa tendencialmente no “contexto da descoberta” e a segunda no “contexto de prova”. Assim, enquanto que, na investigação qualitativa, as questões, as hipóteses e as variáveis ou categorias de observação não são totalmente definidas no início da pesquisa, sendo descobertas antes e durante a recolha de dados; no caso da investigação quantitativa, estas questões são definidas a priori, baseando-se o valor da prova no controlo das variáveis em estudo.

<sup>106</sup> Em harmonia com o ponto 8.1 do POCAL e ponto III da Resolução nº.4/2001-2ª Secção do Tribunal de contas - D.R. II série, nmº.191, de 18 de Agosto de 2001

disponibilizados pela Câmara Municipal em estudo, para depois os complementarmos com os dados obtidos por entrevistas junto do Órgão Executivo e Pessoal Técnico.

De acordo com a tipologia de Van der Maren (1995), os dados recolhidos são dados invocados, resultantes da observação directa de documentos de arquivo da Câmara Municipal, documentos legislativos e dados suscitados por nós, através de entrevistas.

Terminada a fase de análise documental, utilizámos o inquérito por entrevista semi-estruturada (Bogdan e Biklen, 1994), com recurso a um guião (Rojas, 2001), com o objectivo de compreender as percepções, estratégias e influências dos intervenientes.

A escolha do inquérito por entrevista fundamentou-se no facto de que “a entrevista é, muitas vezes, superior a outros sistemas de obtenção de dados. Uma razão é que as pessoas, geralmente, preferem falar a escrever” (Best, 1981:159).

Desta forma, não limitámos as suas respostas, mas demos a possibilidade aos entrevistados de se exprimirem sem os condicionalismos inerentes ao processo de escrita ou de resposta a um questionário com questões de escolha múltipla.<sup>107</sup> De facto, “O carácter flexível deste tipo de abordagem permite aos sujeitos responderem de acordo com a sua perspectiva pessoal, em vez de terem que se moldar a questões previamente elaboradas” (Bogdan e Biklen, 1994).

Neste sentido, a opção pela entrevista reside no facto de este método permitir um esclarecimento mais claro das intenções da investigação, bem como uma maior interacção com os entrevistados e portanto uma melhor percepção das suas opiniões, pelo ambiente mais informal que propicia e pelas próprias questões imprevistas que podem surgir neste ambiente, contribuindo para um acréscimo à informação recolhida.

Mais, a celeridade e simplicidade que permite na recolha e tratamento dos dados, bem como o facto de ser muito acessível em termos de custos (Bogdan et al, 1994) são também vantagens adicionais das entrevistas, tidas em conta na escolha da metodologia a utilizar.

Utilizámos um questionário de apoio às entrevistas (apresentado adiante, no capítulo 10.2), elaborado atendendo às experiências que fomos adquirindo nas sucessivas visitas à CM, integrando-os com dados da literatura. As referidas entrevistas foram gravadas em suporte magnético, após prévio consentimento.

---

<sup>107</sup> De acordo com De Landsheere (1976:75), “o questionário cobre, dificilmente, todos os aspectos de um problema (...) frequentemente as questões são colocadas em função da forma como o investigador percebe a situação”, salientando que “o questionário é um instrumento pouco fiel, sobretudo quando se trata de opiniões”.

## 8.6. Tratamento de dados: instrumentos

Uma vez que o nosso objectivo não era confirmar ou inferir hipóteses previamente construídas, os dados foram analisados de uma forma indutiva exploratória<sup>108</sup>.

O tratamento dos dados recolhidos foi efectuado através da utilização do programa *Excel*, em ambiente *Windows*, tendo-se procedido à construção de uma base de dados e, posteriormente, ao seu tratamento. Especificamente, partiu-se de uma base de dados construída com a informação constante nos documentos de prestação de contas e balancetes acumulados a 31 de Dezembro de cada ano (2004 a 2007).

Concretamente, utilizou-se a seguinte estratégia:

- Preparação de um questionário de validação das demonstrações financeiras, destinado a verificar a coerência e articulação da informação constante dos diversos documentos de prestação de contas;
- Construção de uma grelha própria, elaborada em Excel (quadro 35), para registo e confrontação dos resultados do questionário;
- Preenchimento do questionário referido no item anterior;
- Identificação de eventuais divergências ou não conformidades;
- Discussão, análise e interpretação dos resultados, nomeadamente, a integração da informação obtida pelos subsistemas contabilísticos orçamental e patrimonial;
- Avaliação do impacto decorrente das não conformidades encontradas, nos indicadores de avaliação de gestão autárquica, especificamente:
  - patrimoniais: indicadores de solvabilidade, liquidez, actividade, cobertura do imobilizado e endividamento;
  - orçamentais: indicadores de equilíbrio corrente e em sentido substancial (de receita e de despesa).

---

<sup>108</sup> de acordo com a nomenclatura de Van Der Maren (1987).



### 8.7. A escolha do município alvo de estudo:

Conforme atrás descrito, a selecção da amostra foi intencional.

Comecemos por uma breve análise do município quanto à dimensão. Conforme foi referido no ponto 2.6.3., os municípios podem ser categorizados em três dimensões:

- pequenos (municípios com população  $\leq 20\,000$  habitantes)
- médios (municípios com população  $> 20\,000$  habitantes e  $\leq 100\,000$  habitantes)
- grandes (municípios com população  $> 100\,000$  habitantes).

O município de Aveiro, alvo de estudo, segundo esta classificação, é de média dimensão pois conta com uma população de 73.136 habitantes (dados do *Census 2001*, INE).

As razões da escolha do município de Aveiro foram as seguintes:

- a) Ser um município de média dimensão (aferido ao nível de fundos e população);
- b) Ser um Grupo Autárquico, de acordo com NLFL (com Serviços Municipalizados e participação em Empresas Municipais)
- c) Ser um município próximo da área de residência do investigador, em termos de localização, permitindo maior facilidade na recolha de dados, bem como um melhor conhecimento da zona e um mais fácil acesso ao contexto.
- d) Ser um município disputado, tendo havido, no período em análise, diferentes partidos políticos a dirigir a autarquia, com propostas muito divergentes;
- e) Ser um município em que existe uma Universidade, com elementos que intervêm directa ou indirectamente nas actividades da autarquia, o que poderá influenciar a apreciação das contas, na medida em que coloca maior exigência nos debates da Assembleia Municipal e na apresentação de resultados.

O **período escolhido (2004 a 2007)** considera-se pertinente pois abarca uma época de sucessivas alterações legislativas no âmbito da Contabilidade Autárquica. De facto, este estudo teve como propósito verificar a conformidade dos documentos de prestação de contas desde o ano de 2004, em que se verificou a alteração da lei das finanças locais, designadamente no que respeita ao cálculo do endividamento líquido, que implicou necessariamente alterações nas políticas contabilísticas que deverão estar de acordo com os requisitos do POCAL, até ao ano de 2007, novamente com a alteração e revogação da Lei de Finanças, agora mais exigente ao nível do controlo do endividamento líquido e obrigação de contas consolidadas, aplicável somente a grupos autárquicos, como é o caso da Autarquia em estudo.

## 9. Caracterização da entidade

### 9.1. Caracterização do Município de Aveiro

Com intuito de enquadrar este município no tema e em paralelo compreender a sua escolha, faremos agora uma breve análise do município quanto à dimensão, área, nº freguesias, população residente e contexto económico-financeiro.

O concelho de Aveiro com 199,77 km<sup>2</sup> de área possui 14 freguesias: Aradas, Cacia, Eirol, Eixo, Esgueira, Glória, Nariz, Oliveirinha, Requeixo, S. Bernardo, S. Jacinto, Santa Joana, Vera Cruz e Nossa Senhora de Fátima (Figura 5). Caracteriza-se como sendo um município territorialmente descontínuo, uma vez que compreende algumas ilhas na Ria de Aveiro, e uma porção da península costeira com quase 25 km de extensão que fecha a Ria a Ocidente (S. Jacinto).

**Figura 5 - Enquadramento geográfico do Município de Aveiro**



Fonte: Site da Câmara Municipal de Aveiro ([www.cm-aveiro.pt](http://www.cm-aveiro.pt))

#### 9.1.1. População

O concelho de Aveiro conta com uma população de 73.136 habitantes (dados do *Census 2001*, INE). Registou na última década um crescimento populacional de cerca de 10,1%, assistindo-se a um aumento significativo da população nas freguesias de Eirol (23,0%), Eixo (40,7%), São Bernardo (22,8%) e Vera Cruz (21,9%) (Quadro 10).

Isto deve-se, essencialmente, à abertura de novas áreas de construção de grande densidade, e ao consequente aumento da oferta de alojamentos nestas freguesias.

Em termos de densidade populacional, em 2001 os valores mais elevados verificaram-se nas freguesias da Glória, Santa Joana e São Bernardo.

**Quadro 10 - População residente por freguesia, em 1991 e 2001 no concelho de Aveiro**

Freguesia	População Residente		Variação (%) 91/2001	Densidade populacional 2001 (Hab/Km <sup>2</sup> )
	1991	2001		
Aradas	8602	7644	- 11,1%	854,20
Cacia	8527	7012	- 17,8%	186,58
Eirol	635	781	23,0%	136,78
Eixo	3749	5275	40,7%	314,36
Esgueira	10930	12253	12,1%	690,43
Glória	9105	9804	7,7%	1443,52
Nariz	1293	1468	13,5%	157,40
Oliveirinha	4268	4778	11,9%	395,70
Requeixo	1187	1189	0,2%	115,30
São Bernardo	3314	4069	22,8%	1037,91
São Jacinto	983	977	-0,6%	74,00
Santa Joana	6983	7412	6,1%	1273,76
Vera Cruz	7059	8603	21,9%	224,84
Nossa S. <sup>a</sup> de Fátima	1809	1871	3,4%	148,41
<b>Aveiro</b>	<b>66444</b>	<b>73136</b>	<b>10,1%</b>	<b>366,90</b>

Fonte: Recenseamento da População e da Habitação (Centro) – Censos 1991 e 2001

Analisando a população residente por faixa etária verifica-se que, no ano de 2001, cerca de 54,9% dos habitantes se situavam entre os 25 e 64 anos.

Entre 1991 e 2001 registou-se o envelhecimento da população (aumento dos habitantes com mais de 65 anos em cerca de 40,3%) e o decréscimo das camadas mais jovens (diminuição das faixas etárias 0 a 14 e 15 a 24 anos em cerca de 11,8% e 3,7%, respectivamente) (Quadro 11).

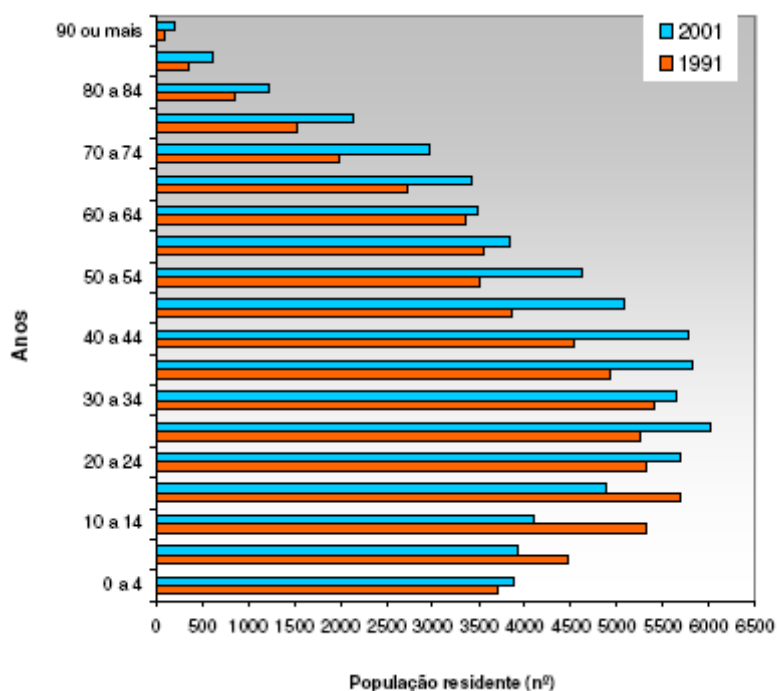
**Quadro 11 - População residente por faixa etária no concelho de Aveiro**

População Residente								Variação entre 1991 e 2001 (%)			
0-14 anos		15-24 anos		25-64 anos		≥ 65 anos		0-14 anos	15-24 anos	25-64 anos	≥ 65 anos
N.º	%	N.º	%	N.º	%	N.º	%				
11899	16,2	10588	14,4	40267	54,9	10581	14,4	-11,8	-3,7	17,0	40,3

Fonte: Recenseamento da População e da Habitação (Centro) – Censos 1991 e 2001.

Na figura seguinte apresenta-se a população por faixa etária (5 em 5 anos) sendo visível o aumento da população entre os 0 e 4 anos. No entanto, é visível o decréscimo acentuado das faixas 5 a 9, 10 a 14 e 15 a 24 e o acréscimo de todas as restantes.

**Figura 6 - População residente por faixa etária no concelho de Aveiro**



#### 9.1.2. Número de eleitores:

O número de eleitores é igual ou superior a 40.000, de acordo com os cadernos eleitorais.

#### 9.1.3. Regime Financeiro e Outros Elementos de Identificação:

Regime financeiro de IVA - Regime Normal de Periodicidade Mensal

#### 9.1.4. Legislação (Constituição, Orgânica e Funcionamento):

Lei 169/99 de 18 de Setembro Alterada Pela Lei nº. 5-A/2002 De 11 De Janeiro.

### 9.1.5. Estrutura organizacional:

#### 9.1.5.1. Serviços Municipalizados

A Câmara Municipal tem Serviços Municipalizados  
(Serviços Municipalizados Aveiro – Água e Saneamento - Grupo I)

#### 9.1.5.2. Empresas Municipais

A Câmara Municipal de Aveiro (CMA) tem 5 Empresas Municipais (EM):

**Quadro 12 - Participações em Entidades Societárias**

Denominação social	Cód. Jur.	Percentagem de participação (%)			
		2004	2005	2006	2007
TRANSRIA	SQ	66,67	100	0	0
AVEIRO - EXPO, EM	EPM	51	51	51	51
EMA - ESTÁDIO MUNICIPAL AVEIRO, EM	EPM	100	100	100	100
PDA - PARQUE DESPORTIVO AVEIRO, EM	EPM	100	51	51	51
TEATRO AVEIRENSE	SQ	99,20	99,20	99,20	99,20
SIMRIA – SANEAM. INT.MUNICP. RIA	SA	9,44	9,44	9,44	9,44
MATADOURO BEIRA LITORAL	SA	4,16	4,16	4,16	4,16
LUSITANIAGAS – GAS CENTRO	SA	0,06	0,06	0,06	0,06
ERSUC – EMP. RES. S. U. COIMBRA	SA	3,13	3,13	3,13	3,13
AVEIRO BASKET, SAD	SA	39,90	39,90	39,90	39,90
AVEIRO POLIS	SA	40	40	40	40
MOVEAVEIRO, EM	EPM	--	100	100	100
TEMA -TEATRO MUNICIPAL AVEIRO, EM	EPM	--	--	100	100

Fonte: Documentos de prestação de contas (anexos às demonstrações financeiras, 2004-2007) da CMA.

#### 9.1.5.3. Órgãos

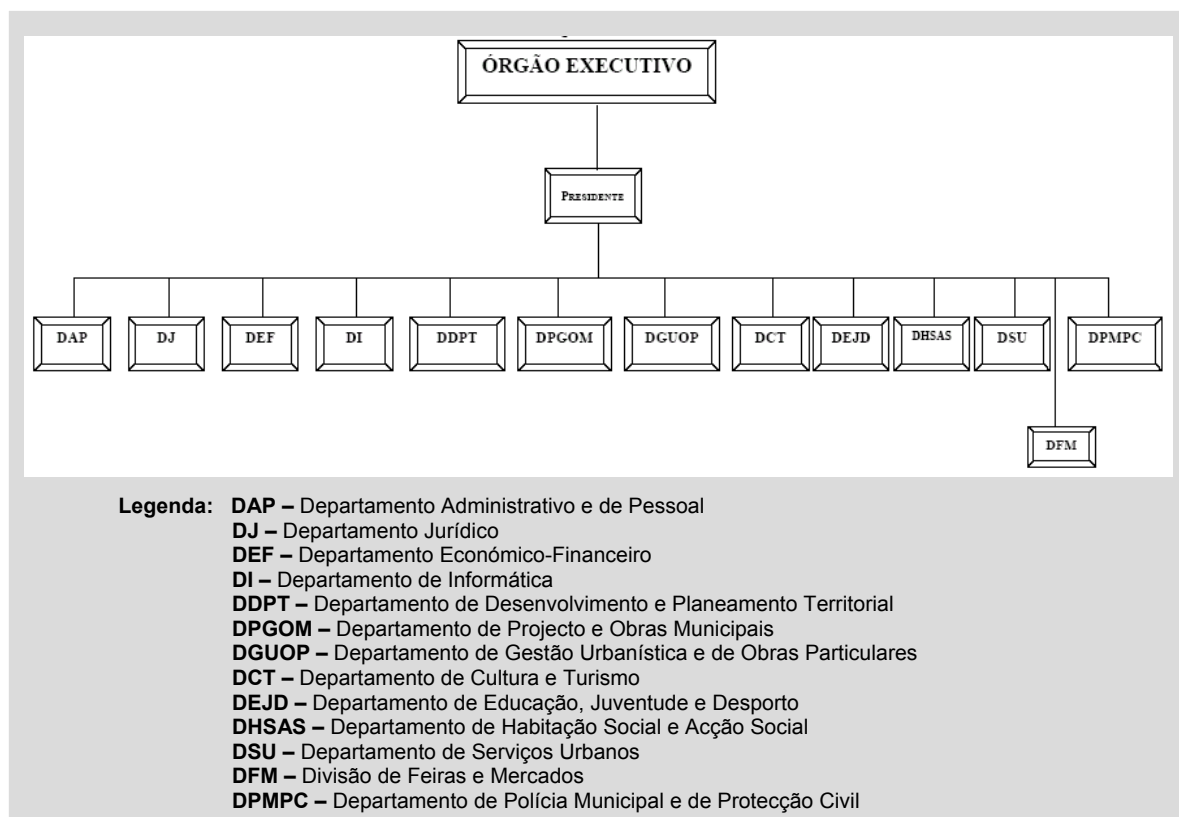
Não tem órgãos de natureza consultiva.

Não tem órgãos de fiscalização.

#### 9.1.5.4. Organograma

Em seguida apresenta-se a base do organograma da Câmara Municipal de Aveiro:

**Figura 7 - Organograma da Câmara Municipal de Aveiro**



Fonte: Site da Câmara Municipal de Aveiro ( [www.cm-aveiro.pt](http://www.cm-aveiro.pt) )

#### 9.1.6. Recursos Humanos

Membros do Órgão Executivo em 2007: Presidente e 10 Vereadores (dos quais 6 em regime de permanência).

#### 9.1.7. Organização Contabilística

- Sistema Informático: Sistema de Contabilidade Autárquica – Associação de Informática da Região Centro (AIRC).

A Câmara Municipal de Aveiro está a utilizar diariamente a aplicação POCAL da AIRC desde 2003.

- Demonstrações Financeiras intervalares documentais – Não
- Descentralização Contabilística – Não

### 9.1.8. Outra Informação

Regulamentos Internos e Outros Documentos Informativos:

Data da Aprovação pelo Órgão Executivo do Inventário/SIC - 26-09-2005;

Data da Aprovação pelo Órgão Executivo da Norma Controlo Interno - 11-07-2005;

### 9.1.9. Documentos de Gestão

Grandes Opções do Plano: - Data de Aprovação pelo Órgão Executivo: 13-12-2006

- Data de Aprovação pelo Órgão Deliberativo: 08-01-2007;

Orçamento - Data de Aprovação pelo Órgão Executivo: 13-12-2006

- Data de Aprovação pelo Órgão Deliberativo: 08-01-2007;

Documentos de Prestação de Contas.

### 9.1.10. Outras Informações Consideradas Relevantes

**Quadro 13 - Município de Aveiro: outras informações relevantes**

	Ano			
	2004	2005	2006	2007
Fundo Geral Municipal	7.723.352,00€	7.887.475,00€	7.897.412,00€	--
Fundo de Coesão Municipal	--	--	--	--
Fundo Base Municipal	1.078.295,00€	1.090.205,00€	1.080.268,00€	--
Fundo Equilíbrio Financeiro atribuído ao município	--	--	--	4.120.905,00€
Fundo Social Municipal atribuído ao município	--	--	--	1.152.797,00 €
Participação Fixa no IRS	--	--	--	3.479.536,00 €
Despesas de investimento pagas no ano	13.011.533,60€	4.836.565,61€	6.858.492,59 €	--
Receitas Correntes no ano	31.254.433,92€	33.958.164,14€	33.141.216,68€	37.924.320,28€
Despesas com Pessoal	10.662.622,72€	11.152.241,68€	11.509.967,46€	12.128.708,99€
Dívidas a receber de Terceiros	5.347.196,28€	5.675.811,48€	4.201.569,52€	3.616.987,77€
Dívidas a Terceiros de médio e longo prazo	87.823.207,65€	80.331.697€	84.711.905,14€	81.522.260,00€
Dívidas a Terceiros de curto prazo	29.923.318,70€	35.786.257,58€	33.512.719,25	40.313.435,93€

Fonte: Documentos de Prestação de Contas (2004-2007) da CMA.

## 9.2. Breve análise económico-financeira e orçamental do município

No presente item iremos efectuar uma breve apreciação da situação orçamental, económico-financeira e de endividamento do Município de Aveiro (MA).

### 9.2.1. Situação financeira do município

Da análise aos balanços do MA dos anos de 2004 a 2007, verifica-se que o Activo apresentou uma evolução favorável ao longo do quadriénio, tendo crescido cerca de 31,1%, conforme se pode inferir da análise do quadro seguinte:

**Quadro 14 - Evolução do activo do Município de Aveiro, de 2004 a 2007**

Un: Euros (€)

Descrição	2004	2005	2006	2007	Variação no quadriénio
Acréscimos e diferimentos	50.416,42	58.616,51	73.590,20	507.206,35	456.789,93
Restante Activo	79.643.266,73	91.255.535,67	96.771.236,12	104.008.351,86	24.365.085,13
<b>Activo Total</b>	<b>79.693.683,15</b>	<b>91.314.152,18</b>	<b>96.844.826,32</b>	<b>104.515.558,21</b>	<b>24.821.875,06</b>

Fonte: Documentos de Prestação de Contas (2004 a 2007) do MA.

A evolução referida resultou, essencialmente, de um aumento significativo nas imobilizações corpóreas e nos Bens do Domínio Público (respectivamente, 43% e 32% da variação total). Refira-se ainda que se verificou um incremento razoável a nível de Investimentos Financeiros (26% da variação total), sobretudo à custa de participações de capital, especificamente aquisições referentes a Empresas Municipais e Sociedades Anónimas.

Saliente-se, a este propósito, que o activo do MA se encontra subvalorizado, o mesmo acontecendo com a rubrica do património (conta 51), sendo sobejamente conhecido o insuficiente registo de Bens de Domínio Público.

Por sua vez, no quadriénio em apreço, o Passivo do MA cresceu, em termos absolutos 3.288.136,24€ (2,5%), sendo que este crescimento reflecte um incremento nas Dívidas a Terceiros (3,5%) e uma diminuição em Acréscimos e Diferimentos (-6%), conforme se pode ver no quadro seguinte:



**Quadro 15 - Evolução do passivo do Município de Aveiro, de 2004 a 2007**

Un: Euros (€)

Descrição	2004	2005	2006	2007	Variação no Quadriénio
Dívidas a Terceiros					
Médio Longo Prazo	87.823.207,65	80.331.696,89	84.711.905,14	81.522.260,13	-6.300.947,52
Curto Prazo	29.923.318,70	35.786.257,58	33.512.719,25	40.313.435,93	10.390.117,23
Total	117.746.526,35	116.117.954,47	118.224.624,39	121.835.696,06	4.089.169,71
Provisões	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Acréscimos e diferimentos	13.017.089,95	15.066.255,63	14.608.288,60	12.216.056,48	-801.033,47
<b>Passivo Total</b>	<b>130.763.616,30</b>	<b>131.184.210,10</b>	<b>132.832.912,99</b>	<b>134.051.752,54</b>	<b>3.288.136,24</b>

Fonte: Documentos de Prestação de Contas de 2004 a 2007, do MA.

A indicada diferença decorreu, quase exclusivamente, do aumento das Dívidas a Terceiros de curto prazo, que justificam 316% do total da variação do Passivo.

Ora, este aumento é contrabalançado por uma diminuição significativa dos Empréstimos de médio e longo prazo e dos Acréscimos e Diferimentos, que representam, respectivamente, -191% e -24% do total da variação do Passivo.

Não podendo esquecer a importância das Participações em Entidades Societárias do MA, apresentam-se no quadro seguinte os respectivos resultados líquidos:

**Quadro 16 - Participações em Entidades Societárias e seus resultados líquidos, em 2007**

Denominação social	Cód. Jur.	Capital Social	Participação		Resultado Líquido 2007
		Euros (€)	Euros (€)	%	Euros (€)
AVEIRO - EXPO, EM	EM	75.000,00	38.250,00	51	Não disponível
EMA - ESTÁDIO MUNICIPAL AVEIRO, EM	EM	1.496.394,00	1.496.394,00	100	Não disponível
PDA - PARQUE DESPORTIVO AVEIRO, EM	EM	500.000,00	255.000,00	51	-37.400,00
TEATRO AVEIRENSE	SQ	99.760,00	1.631.534,00	99,20	-48.840,37
SIMRIA – SANEAM. INT.MUNICP. RIA	SA	13.238.120,00	1.250.000,00	9,44	-3.328.276,00
MATADOURO BEIRA LITORAL	SA	1.198.848,00	49.900,00	4,16	-81.273,50
LUSITANIAGAS – GAS CENTRO	SA	20.500.000,00	12.999,00	0,064	15.594.401,79
ERSUC – EMP. RES. S. U. COIMBRA	SA	4.075.000,00	127.600,00	3,131	1.195.503,00
AVEIRO BASKET, SAD	SA	300.000,00	119.712,00	39,90	Não disponível
AVEIRO POLIS	SA	9.500.000,00	3.800.000,00	40	-3.948.295,00
MOVEAVEIRO, EM	EM	3.209.201,00	3.209.201,00	100	-1.269.879,49
TEMA -TEATRO MUNICIPAL AVEIRO, EM	EM	50.000,00	50.000,00	100	-6.314,32

Fonte: Documentos de Prestação de Contas (2007) do MA.

No que respeita aos Fundos Próprios do MA, constatámos que, não obstante apresentarem continuamente valores negativos, evidenciam uma evolução positiva ao longo do período estudado (como se pode ver no quadro 17), no qual se verificou um aumento de cerca de 42%.

Recorde-se, a este propósito, que a conta 51 (Património), que representa a diferença entre o Activo Líquido e o somatório do Passivo com o Resultado Líquido do Exercício traduz-se em saldos negativos nos 4 anos em análise. Estes valores negativos são uma consequência de ainda não ter sido possível regularizar os movimentos relativos ao Inventário dos bens Imóveis, cujo documento foi aprovado pelo respectivo órgão deliberativo apenas no decorrer do exercício de 2008.

**Quadro 17 - Evolução dos fundos próprios do Município de Aveiro, de 2004 a 2007**

Un: Euros (€)

Descrição	2004	2005	2006	2007	Varição no Quadriénio
Património	-52.125.969,24	-49.129.002,55	-42.645.395,61	-36.949.708,19	15.176.261,05
Restantes Fundos Próprios	1.056.036,09	9.258.944,63	6.657.308,94	7.413.513,86	6.357.477,77
<b>Fundos Próprios Totais</b>	<b>-51.069.933,15</b>	<b>-39.870.057,92</b>	<b>-35.988.086,67</b>	<b>-29.536.194,33</b>	<b>21.533.738,82</b>

Fonte: Documentos de Prestação de Contas de (2004 a 2007) do MA.

O referido crescimento ficou a dever-se, essencialmente, à variação para mais do Património<sup>109</sup> e do Resultado Líquido do Exercício<sup>110</sup> (que representam cerca de, respectivamente, 70% e 26%, da variação total).

Em termos da evolução da situação financeira do Município de Aveiro, alvo do estudo, ao longo dos quatro anos analisados e da comparação, reportada ao final do exercício de 2007, os dados referidos nos itens anteriores permitem afirmar que o Município de Aveiro aumentou o recurso a capitais alheios para financiamento do Activo, sendo que o crescimento do Passivo municipal corresponde a cerca de 13% da variação total do balanço.

<sup>109</sup> Tal facto deve-se à inventariação e reflexão na contabilidade de parte do imobilizado de que a Autarquia já era titular à data da adopção do POCAL, mas que não tinha sido considerado quando do inventário inicial.

<sup>110</sup> A rubrica do resultado líquido do exercício tem vindo a acumular o valor dos resultados transitados.

Faremos agora uma breve apreciação da situação financeira do município de Aveiro.

Começemos pelos indicadores de Solvabilidade (I e II) e Autonomia Financeira, que traduzem a capacidade financeira de a entidade solver os seus compromissos.

Os resultados destes indicadores, no MA, revelam uma forte dependência financeira da autarquia face a terceiros numa perspectiva de Médio e Longo Prazo, como se evidencia no quadro seguinte:

**Quadro 18 - Indicadores do MA de equilíbrio de MLP**

<b>Indicadores</b>	<b>2004</b>	<b>2005</b>	<b>2006</b>	<b>2007</b>	<b>Variação no Quadriénio</b>
<b>Solvabilidade I</b>	-39%	-30%	-27%	-22%	17%
<b>Solvabilidade II</b>	61%	70%	73%	78%	17%
<b>Solvabilidade Adaptado</b>	57%	63%	66%	68%	11%
<b>Autonomia Financeira</b>	-64%	-44%	-37%	-28%	36%

Fonte: Documentos de Prestação de Contas (2004 a 2007) do MA.

Fórmulas de cálculo: Quadro 45

Os resultados dos indicadores apresentados evidenciam uma imagem extremamente negativa da situação financeira do MA numa perspectiva de MLP, muito embora espelhem uma evolução positiva, ainda que pouco significativa, da capacidade de solver os seus compromissos.

A variação absoluta, para mais, do Activo Líquido tem sido superior à do Passivo total, originando uma leve melhoria do resultado dos referidos indicadores ao longo do quadriénio, ficando, no entanto, ainda muito aquém dos parâmetros mínimos aceitáveis.

Ora, o Activo do MA tem uma componente de Bens do Domínio Público, cujo peso tem vindo a aumentar<sup>111</sup>, pelo que, dadas as suas características (inalienabilidade, imprescritibilidade e impenhorabilidade), a sua consideração no indicador de Solvabilidade II atenua a gravidade do desequilíbrio financeiro de MLP da entidade.

No entanto, dado que o aumento relativo do Passivo tem sido inferior ao do Activo total, deduzido dos Bens do Domínio Público, o indicador de Solvabilidade adaptado do MA apresenta, ao longo do período estudado, resultados cada vez maiores (passando de 57% para 68%), aproximando-se do nível de independência face a terceiros evidenciado, designadamente, pelo indicador de Solvabilidade II, mas ainda longe do limite mínimo aceitável (100%).

---

<sup>111</sup> No período de 2004 a 2007 passou de 7% para 13% do activo municipal.

Quanto a Autonomia Financeira, nota-se uma evolução francamente positiva, muito embora ainda em valores negativos, muito aquém do mínimo aceitável (superior a 33%). Em verdade, quanto maior o valor do rácio, tanto menor será a dependência do município face a financiamentos externos, o que lhe dará maior autonomia, ou seja, maior solvabilidade.

Ora, a negatividade dos referidos valores está directamente relacionada com Fundos Próprios negativos, o que significa que o MA não tem o seu Activo totalmente apurado, conforme mencionado nas notas ao Balanço e à Demonstração de Resultados, isto porque a inventariação do seu património inicial não está ainda concluída.

Realce-se que nesta análise não foi possível expurgar o valor dos Bens do Domínio Privado indisponível da autarquia (dada a inexistência de informação), que, como é sabido, têm em regra uma expressão relevante no património destas entidades, pelo que da sua consideração ainda resultaria uma diminuição dos valores indicados e, assim, da solvabilidade e autonomia da entidade face a terceiros.

Acresce, por fim, que ao contrário do que acontece normalmente no sector empresarial, a realização de investimentos pela administração local não gera, em regra, pelo menos directamente<sup>112</sup>, recursos financeiros, bem pelo contrário, pois na maior parte dos casos são uma nova fonte de despesa municipal, pelo que a leitura dos indicadores analisados tem de ser efectuada com algum cuidado.

Mais, o resultado destes indicadores estão, de algum modo, negativamente condicionados pelas insuficiências verificadas ao nível da inventariação inicial dos imóveis da Autarquia para efeitos da adopção do POCAL, situação que, caso estivesse regularizada, iria fazer aumentar algumas das massas patrimoniais dos balanços que estão na base dos indicadores adoptados, em especial, o Fundo Patrimonial e o Activo Líquido, contribuindo, assim, para a melhoria dos seus resultados.

Lembramos, no entanto, que, para a execução de muitos dos bens que ainda não se encontram inventariados, a Autarquia beneficiou de apoios da Administração Central ou de fundos comunitários (subsídios ao investimento), cujo montante também deverá ser

---

<sup>112</sup> A Autarquia poderá naturalmente beneficiar, de forma indirecta, da execução dos investimentos através do reflexo que os mesmos possam ter no desenvolvimento da economia local e deste decorra um aumento da receita, nomeadamente de natureza tributária.

apurado e reflectido contabilisticamente de forma articulada com o registo os bens para os quais foram concedidos.

Assim sendo, face às fragilidades do inventário inicial, também o Passivo (na rubrica de Acréscimos e Diferimentos) se encontra reflectido nos balanços do MA por um valor incorrecto e inferior ao real, o que, de algum modo, esbate o condicionalismo anteriormente referido, pois, afinal, todas as massas patrimoniais que relevam para os indicadores em apreço estão subavaliadas, ainda que se admita que, proporcionalmente, tal facto ocorre de forma mais significativa no Activo Líquido e nos Fundos Patrimoniais.

Por sua vez, os indicadores do MA de Liquidez (geral e imediata) e de prazo médio de pagamento, que se destinam a medir a capacidade da entidade para solver atempadamente os seus compromissos de curto prazo, apresentaram, ao longo dos quatro anos, a seguinte evolução:

**Quadro 19 - Indicadores do MA de equilíbrio de curto prazo (CP)**

Indicadores	2004	2005	2006	2007	Varição no Quadriénio
Liquidez Geral	13%	13%	19%	11%	-2%
Liquidez Imediata	5%	8%	10%	6%	1%
Prazo Médio de Pagamento (dias)	1198	1207	1324	1132	-66
Prazo Médio de Pagamento - imobilizado (dias)	1905	1328	1890	1830	-74

Fonte: Documentos de Prestação de Contas (2004 a 2007) do MA.

Fórmulas de cálculo: Quadro 45

Assim, os resultados do indicador de Liquidez Geral revelam uma evidente falta de capacidade do MA para cumprir atempadamente os seus compromissos de curto prazo, já que não se mostra cumprida a regra do equilíbrio financeiro mínimo, a qual exige que o Activo circulante (de curto prazo) seja, pelo menos, de montante idêntico ao das Dívidas de curto prazo (sem incluir Acréscimos e Diferimentos).

Com efeito, este indicador apresentou, ao longo do período analisado, um valor muito diminuto, muito aquém do parâmetro mínimo exigível (100%).

Esta situação ainda se agrava de forma significativa quando analisamos o indicador de Liquidez Imediata, o qual apenas entra em consideração, ao nível do Activo, com o valor das Disponibilidades (o activo de maior liquidez), pois, ao longo de todos os anos, situou-se entre 5% e os 10%.

O prazo médio de pagamentos a terceiros do MA, seja a fornecedores correntes ou de imobilizado, é muito elevado. Contudo evidencia uma ligeira evolução positiva, já que era de 1198 dias em 2004, piorando progressivamente ao longo dos três anos seguintes, passando para 1132 dias em 2007.

Ora, o grau de Liquidez (geral e imediata) abaixo dos mínimos exigidos é, em grande medida, explicável pelo facto da autarquia possuir muito Imobilizado em curso e corpóreo, o que acrescenta rigidez ao Activo, retirando-lhe liquidez.

Deste modo, numa perspectiva de curto prazo, o MA apresenta uma estrutura financeira bastante desequilibrada, pois não existe ajustamento entre o grau de exigibilidade das dívidas e de liquidez dos activos, indiciando, consequentemente, falta de capacidade para solver atempadamente os seus compromissos desta natureza.

Por sua vez, o conjunto de indicadores das imobilizações que adoptámos, relativamente ao MA, vêm confirmar as asserções que efectuámos, no item anterior, na análise aos indicadores de Liquidez, pois a sua evolução foi a seguinte:

**Quadro 20 - Indicadores do MA de imobilizações, de 2004 a 2007**

<b>Indicadores</b>	<b>2004</b>	<b>2005</b>	<b>2006</b>	<b>2007</b>	<b>Variação no Quadriénio</b>
Indicador das imobilizações I	51%	49%	55%	54%	3%
Indicador das imobilizações II	-71%	-49%	-41%	-30%	41%
Percentagem de imobilizado líquido total	90%	90%	91%	93%	3%
Percentagem de imobilizado líquido de BDP	7%	9%	10%	13%	6%

Fonte: Documentos de Prestação de Contas (2004 a 2007) do MA.

Fórmulas de cálculo: Quadro 45

Constata-se um grau de cobertura médio de Imobilizado pelos capitais permanentes inferior a 100% (de 53,6% em 2007), o que significa que a autarquia financia o seu imobilizado com capitais de curto prazo, o que não seria desejável.

Além disso, temos um elevado peso médio do Imobilizado total e um reduzido peso dos Bens do Domínio Público, apesar de que dadas as características destes últimos, inalienabilidade, imprescritibilidade e impenhorabilidade, os mesmos não são susceptíveis de constituir garantia financeira para qualquer credor.

Acresce que o Activo do MA apresenta reduzida Liquidez, pois os resultados do indicador relativo à percentagem de Imobilizado Líquido total (ao longo dos quatro anos, entre 90% e 93%) evidenciam que o activo permanente (Imobilizado) tem um peso muito significativo no conjunto do Activo Líquido da Autarquia, situação que, aliás, ainda se agrava se considerarmos o indicador da percentagem de Imobilizado Líquido de Bens do Domínio Público, que demonstra a crescente importância dos bens daquela natureza (entre 7% e 13%)<sup>113</sup>.

Os resultados dos indicadores referidos reforçam a análise efectuada no item anterior, pois evidenciam o recurso sistemático e exclusivo a financiamentos externos, incluindo de curto prazo, para fazer face à aquisição de Imobilizado e reflectem a forte rigidez e a falta de liquidez associadas à estrutura do Activo do MA.

Lembramos as considerações tecidas sobre a alegada influência negativa exercida sobre os resultados destes indicadores pelas insuficiências do processo de inventariação inicial dos imóveis municipais. Tal fragilidade, no entanto, não tem qualquer reflexo sobre o financiamento da aquisição de imobilizado com recurso a capitais alheios de curto prazo.

O Endividamento do MA, quando analisado autonomamente<sup>114</sup>, apresenta um valor absoluto materialmente muito relevante, crescente ao longo dos quatro anos estudados e desproporcionado face à sua capacidade financeira.

Por sua vez, quando abordado, de forma articulada, com as restantes componentes do balanço (Activo líquido e Passivo total), evidencia a seguinte evolução:

**Quadro 21 - Indicadores do MA de endividamento, de 2004 a 2007**

<b>Indicadores</b>	<b>2004</b>	<b>2005</b>	<b>2006</b>	<b>2007</b>	<b>Variação no Quadriénio</b>
Endividamento	164%	144%	137%	128%	-36%
Endividamento de MLP	110%	88%	87%	78%	-32%
Endividamento de CP	38%	39%	35%	39%	1%
Estrutura de Endividamento I	67%	61%	64%	61%	-6%
Estrutura de Endividamento II	23%	27%	25%	30%	7%

Fonte: Documentos de Prestação de Contas (2004 a 2007) do MA.

Fórmulas de cálculo: Quadro 45

<sup>113</sup> Admite-se que estes referenciais sejam consideravelmente superiores uma vez que, no final de 2007, ainda não se encontrava concluído o inventário inicial dos bens imóveis do MA.

<sup>114</sup> Sem considerar o seu enquadramento no grupo municipal.

De acordo com o conjunto de indicadores utilizados, não obstante o Passivo total<sup>115</sup> do município ter aumentado, em termos absolutos (3.288.136,24€), o seu peso relativo no total do activo líquido tem sofrido algum decréscimo (de 148% para 117%), ainda que mantendo-se em níveis muito para além dos parâmetros mínimos exigíveis.

Por sua vez, ao nível da estrutura de endividamento pode verificar-se que tem havido algum decréscimo do peso das dívidas de MLP no Passivo, mantendo-se mais ou menos constante o das dívidas de curto prazo.

Lembramos as considerações tecidas sobre a alegada influência negativa exercida sobre os resultados destes indicadores pelas insuficiências do processo de inventariação inicial dos imóveis municipais.

### 9.2.2. Execução Orçamental <sup>116</sup>

No período em estudo, o montante das receitas e despesas municipais, respectivamente, cobradas e pagas, teve a evolução que se encontra expressa no quadro seguinte:

**Quadro 22 - Evolução da receita e despesa municipal, de 2004 a 2007**

Rúbrica	Valores absolutos (Euros) (execução)				Taxa de variação (evolução da execução)		
	2004	2005	2006	2007	2004/5	2005/6	2006/7
1 Saldo inicial	1420.189,79	908.406,54	2.218.730,81	2.887.770,53	-36%	144%	30%
2 Repos. não abatidas pagamentos	12.538,38	2.570,63	45.558,78	9.301,51	-79%	1672%	-80%
3 Receita corrente	31254.433,92	33.958.164,14	33.112.16,68	37.924.302,28	9%	-2%	14%
4 Despesa corrente	24.954.920,27	27.913.757,98	28.684.757,09	30.140.342,21	12%	3%	5%
5 Receita capital	15.486.203,93	9.463.011,92	12.132.991,34	9.172.119,93	-39%	28%	-24%
6 Despesa capital	22.297.500,83	14.197.093,81	15.965.969,99	17.899.906,16	-36%	12%	12%
7 <b>Receita Total Disponível</b> (1+2+3+5)	48.173.366,02	44.332.153,23	47.538.497,61	49.993.494,25	-8%	7%	5%
8 <b>Despesa Total</b> (4+6)	47.252.421,10	42.110.851,79	44.650.727,08	48.040.248,37	-11%	6%	8%

Fonte: Mapas de fluxos de caixa dos anos de 2004 a 2007, do MA.

<sup>115</sup> E cada uma das rubricas que o integram, designadamente as dívidas de MLP, incluindo empréstimos desta natureza, e de curto prazo.

<sup>116</sup> Alerta-se que esta abordagem refere-se apenas à execução orçamental do MA numa perspectiva de caixa, ou seja, considerando apenas os seus recebimentos e pagamentos, não reflectindo, por isso, a situação financeira da entidade, pois não se entra em consideração, designadamente, com as outras dívidas a terceiros existentes no final de cada exercício.



O grau de execução das receitas orçamentais tem tido, no período analisado, uma evolução negativa, conforme se pode verificar no quadro seguinte:

**Quadro 23 - Taxas de execução anual da receita - 2004 a 2007**

<b>Rúbrica</b>	<b>Previsão / Execução</b>			
	<b>2004</b>	<b>2005</b>	<b>2006</b>	<b>2007</b>
Saldo inicial	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%
Repos. não abatidas pagamentos	12,5%	6,4%	4555,9%	37,2%
Receita corrente	57,9%	62,8%	52,2%	46,1%
Receita capital	22,0%	15,0%	13,2%	8,4%
<b>Receita Total Disponível</b>	<b>38,2%</b>	<b>37,6%</b>	<b>30,8%</b>	<b>25,8%</b>

Fonte: Orçamentos finais e mapas de fluxos de caixa de 2004 a 2007, do MA.

Da análise ao quadro antecedente constata-se, ao longo de todo o período em apreço, a existência de uma prática sistemática de empolamento da previsão das suas receitas orçamentais, sendo que a situação teve uma evolução negativa ao longo do quadriénio de 2004/2007, pois a taxa de execução anual da receita passou de 38,2% para 25,8%. Com efeito, ao nível municipal tem existido um desfasamento significativo entre a previsão das receitas orçamentadas e as efectivamente cobradas.

Na prática, prevêem-se dotações orçamentais que permitem a realização de despesas sem que exista disponibilidade financeira para fazer face ao seu pagamento, do que resulta a manutenção de níveis significativos de outras dívidas a terceiros no final de cada exercício.

Em consequência do referido empolamento, o equilíbrio orçamental substancial do MA tem vindo a evoluir da seguinte forma:

**Quadro 24 - Equilíbrio orçamental corrente e em sentido substancial**

<b>Ano</b>	<b>Equilíbrio Corrente * (Execução Orçamental)</b>	<b>Execução Autónoma do ano **</b>	<b>Execução Global do ano ***</b>
<b>2004</b>	125,2%	101,3%	62,8%
<b>2005</b>	121,7%	90,9%	57,4%
<b>2006</b>	115,5%	106,5%	56,2%
<b>2007</b>	125,8%	87,1%	55,5%

\* (Saldo orçamental inicial + receitas cobradas) / despesas pagas.

\*\* Taxa de cobertura das despesas orçamentais assumidas e realizadas (incluindo dívidas a terceiros de CP) pelas receitas disponíveis, no ano.

\*\*\* Taxa de cobertura das despesas orçamentais totais (incluindo dívidas a terceiros originariamente de CP, mas relevadas no MLP) pelas receitas disponíveis, no ano.

Fonte: Orçamentos finais e mapas de fluxos de caixa de 2004 a 2007, do MA.

Anexo 5

Verifica-se, assim, o desrespeito pelo princípio do equilíbrio orçamental em sentido substancial <sup>117</sup>, o que traduz a perda de capacidade do MA para fazer face, de forma atempada, aos compromissos de curto prazo perante terceiros.

A análise efectuada à execução orçamental no período de 2004 a 2007 permite afirmar, ainda, que o peso das receitas correntes nas receitas totais cobradas em cada exercício tem vindo a aumentar (passou de 65% para 76%), tendo ocorrido uma situação idêntica na relação entre a despesa corrente e a despesa total paga (de 53% para 63%), o que parece indiciar a existência de alguma articulação e coerência entre a evolução da despesa e da receita correntes, essenciais para garantir o cumprimento do princípio do equilíbrio corrente;

A taxa de cobertura das despesas correntes pagas pelas receitas cobradas da mesma natureza tem-se mantido algo estável e bem acima dos 100% (entre 116% e 126%).

Tal situação poderia levar a concluir, numa leitura simplista, que tem existido uma significativa poupança corrente (o que seria um dado positivo, pois tais montantes poderiam ser aplicados em despesa de capital). No entanto, não é possível formular essa asserção, já que não se atende às dívidas da natureza indicada existentes no final de cada exercício.

Saliente-se, por fim, quanto a esta matéria, que o MA, nos anos de 2004 a 2007, face à relevância da despesa realizada, tem conseguido cumprir as regras sobre a execução orçamental (designadamente, cabimentação e compromisso), em parte por força do empolamento das suas receitas orçamentais.

De facto, considerando, por um lado, as disponibilidades monetárias existentes para fazer face a despesas orçamentais em cada um dos exercícios referidos (saldo inicial de operações orçamentais acrescido da receita orçamental efectivamente cobrada); e por outro lado, as obrigações decorrentes de algumas despesas obrigatórias (pessoal, encargos da dívida financeira e as outras dívidas a terceiros que transitaram de cada um dos anos anteriores), verificámos a seguinte situação:

---

<sup>117</sup> Embora se verifique que o MA tem cumprido o princípio orçamental do equilíbrio em sentido formal, ou seja, as receitas totais disponíveis têm sido superiores às despesas totais pagas, o mesmo acontecendo ao nível das receitas e despesas correntes.

**Quadro 25 - Vinculação orçamental - 2004 a 2007**

Un: Euros (€)

Rúbrica	Execução			
	2004	2005	2006	2007
1 Despesas com pessoal	10.662.623	11.152.242	11.509.967	12.128.709
2 Encargos relativos à dívida financeira (amort. e Juros)	4.587.747	5.756.525	7.251.698	7.913.868
3 Outras dívidas a terceiros transitada do ano anterior **	30.593.445	29.466.520	35.101.040	32.999.433
4 Total (1+2+3)	45.843.815	46.375.287	53.862.706	53.042.010
5 Disponibilidades orçamentais *	48.160.828	44.329.583	47.538.498	49.993.494
6 Diferença (5-4)	2.317.012	-2.045.704	-6.324.209	-3.048.516
7 Percentagem da receita não vinculada (6/5*100)	4,81	-4,6	-13,3	-6,1

\* Resulta da soma dos saldos orçamentais iniciais com as receitas cobradas

\*\* Deduzidas das operações de tesouraria

Fonte: Documentos de Prestação de Contas (2004 a 2007), do MA.

Constata-se, assim, que, face apenas a algumas despesas certas e com grande grau de inflexibilidade, o valor global das receitas orçamentais encontrava-se comprometido logo no início de cada exercício (existindo, mesmo, um saldo negativo nos anos de 2005, 2006 e 2007), situação esta que introduz uma total rigidez na despesa orçamental, retirando qualquer margem à actuação do MA ao nível da sua gestão financeira, sendo, ainda, evidente a importante degradação da situação no período em análise <sup>118</sup>.

<sup>118</sup> Saliente-se que nesta análise não estamos sequer a entrar em consideração com a totalidade dos compromissos assumidos para cada um dos exercícios que não tenham chegado a ser facturados, bem como com os compromissos assumidos em exercícios anteriores para exercícios futuros, pois, quanto a este último caso, embora a autarquia, desde 2004, tenha passado a efectuar os registos previstos no POCAL para estas situações (contas 04 e 05), verificamos que tal procedimento não tem sido seguido na íntegra.

### 9.2.3. Endividamento Municipal

#### 9.2.3.1. Dívida Municipal Global

Da informação dos documentos de prestação de contas de 2004 a 2007, retira-se que a dívida global do MA importava nos montantes discriminados no quadro seguinte:

**Quadro 26 - Composição e evolução da dívida municipal, de 2004 a 2007**

Un: Euros (€)

Descrição		Capital em Dívida em 31 Dez				Taxa de variação			
		2004	2005	2006	2007	2004/5	2005/6	2006/7	2004/2007
Dívida Financeira	- Empréstimos MLP	50.497.807	47.074.876	46.500.071	44.391.319	-6,8%	-1,2%	-4,5%	-12,1%
	- Empréstimos CP	0	0	0	789.700	-	-	-	-
	- Leasing	37.325.400	33.256.821	31.221.402	27.067.059	-10,9%	-6,1%	-13,3%	-27,5%
Subtotal		87.823.207	80.331.697	77.721.473	72.248.078	-8,5%	-3,2%	-7,0%	-17,7%
Outras dívidas a terceiros	- MLP	0	0	6.990.431	10.063.881	-	-	44,0%	-
	- CP *	29.466.520	35.101.040	32.999.433	39.807.026	19,1%	-6,0%	20,6%	35,1%
Subtotal		29.466.520	35.101.040	39.989.864	49.870.907	19,1%	13,9%	24,7%	69,2%
Total		117.289.727	115.432.737	117.711.337	122.118.986	-1,6%	2,0%	3,7%	4,1%

Nota: \* abatida do valor de operações de tesouraria.

Fonte: Documentos de Prestação de Contas (2004, 2005, 2006 e 2007), do MA.

No que respeita ao endividamento do município entre 2004 e 2007, o montante total de capital em dívida de médio e longo prazo sofreu sucessivos decréscimos.

No entanto, os dados disponíveis evidenciam, ainda, um aumento da dívida municipal global entre os anos de 2004 e 2007, resultando do comportamento da Autarquia nesta matéria um acréscimo do endividamento de 4.829.259€, que corresponde a um incremento de cerca de 4,1%.

Dessa evolução resultou que a dívida municipal “*per capita*”<sup>119</sup> aumentou no quadriénio, passando de 1.599,43€ para 1.657,94€.

De facto, no final de cada um daqueles exercícios, as disponibilidades orçamentais (ou seja, a soma do saldo orçamental inicial com as receitas orçamentais anuais cobradas) representavam cerca de 41%, 38%, 40% e 41% da dívida global do município, em 2004, 2005, 2006 e 2007, respectivamente. Deste modo, em qualquer um dos anos referidos, nem a totalidade da receita seria suficiente para solver a totalidade da dívida.

<sup>119</sup> Baseado em populações médias residentes, de acordo com dados do INE ([www.ine.pt](http://www.ine.pt)): população do Concelho de Aveiro de 73.332, 73.347, 73.559 e 73.657 em 2004, 2005, 2006 e 2007, respectivamente.

A dívida relativa a Empréstimos de Médio e Longo Prazo, reportada ao final de cada um dos anos em análise, teve um decréscimo de 12,1%, em parte justificado pela limitação do acesso ao crédito prevista nos regimes específicos de endividamento municipal legalmente consagrados para os anos em causa.

Saliente-se que as outras dívidas a terceiros da Autarquia, reflectidas na prestação de contas dos anos de 2004 a 2007, aumentaram significativamente (69,2%).

Acresce que a comparação, nos exercícios de 2004 a 2007, entre o montante total dos compromissos assumidos em cada ano e a soma dos respectivos valores totais das despesas pagas com o montante das outras dívidas a terceiros (de curto prazo), permite apurar, em cada um dos exercícios, as seguintes diferenças:

**Quadro 27 - Compromissos assumidos e não facturados**

Un: Euros (€)

Descrição	2004	2005	2006	2007
1- Compromissos totais assumidos	87.060.470	88.801.303	97.647.920	126.353.828
2- Despesas totais pagas	47.252.421	42.110.852	44.650.727	48.040.248
3- Outras dívidas a terceiros (curto prazo)*	29.466.520	35.101.040	32.999.433	39.807.026
<b>Diferença [1-(2+3)]</b>	<b>10.341.529</b>	<b>11.589.411</b>	<b>19.997.760</b>	<b>38.506.554</b>

Nota: \* deduzidas de Operações de Tesouraria

Fonte: Documentos de Prestação de contas (2004 a 2007) do MA.

Ora, o compromisso tem sempre de preceder a realização da despesa, cumpridas as regras orçamentais relativas ao cabimento e compromisso, pelo que o montante total comprometido em cada exercício tem de ser sempre superior à soma das despesas pagas com as facturadas, mas ainda não pagas.

Tal situação verifica-se no município de Aveiro, mostrando-se, por isso, cumpridos os princípios e regras orçamentais relativos à execução do orçamento, designadamente o previsto na alínea d) do ponto 2.3.4.2. das Considerações Técnicas do POCAL.

### **9.2.3.2 Regimes específicos do endividamento municipal**

Em termos dos empréstimos de curto prazo verificamos que, nos anos de 2004, 2005 e 2006, não foi celebrado qualquer contrato desta natureza, nem transitou do exercício anterior qualquer valor em dívida para aquele ano, pelo que se mostra cumprido o respectivo quadro legal.

Já em 2007 foi contraído um empréstimo de curto prazo, no montante de 789.700€.

Nos anos de 2004 e 2005, no que respeita aos regimes específicos de endividamento relativos aos empréstimos de médio e longo prazo <sup>120</sup> a Direcção-Geral das Autarquias Locais (DGAL), em consequência dos respectivos procedimentos de rateio anuais, comunicou à Autarquia a possibilidade de contratar novos empréstimos no valor de, respectivamente, 1.026.030€ e 1.118.676€.

Ora, em 2004, o MA celebrou um novo contrato de empréstimo de MLP no valor de 964 056€, e, em 2005, iniciou o processo de contratação, no valor de € 1000.000 que apenas foi concluído em 2006 (ou seja, dentro dos limites estabelecidos pelo rateio), cumprindo, assim, em termos de contratação de novos empréstimos, os resultados do procedimento de rateio.

Todavia, no que respeita às amortizações efectuadas, nos anos de 2004 e 2005, dos empréstimos de MLP, obrigação que está subjacente ao cumprimento do quadro legal de que aqui cuidamos, o MA efectuou o pagamento apenas parcial do valor da despesa desta natureza que tinha previsto no seu orçamento, tendo diferido o pagamento do restante. Assim, o MA não cumpriu totalmente o regime específico de endividamento municipal, consagrado para os anos de 2004 e 2005, no que respeita à vertente de empréstimos de MLP.

Conforme atrás referido, o serviço da dívida do MA, relativo aos empréstimos de MLP, tem vindo a conter-se dentro do limite legal de endividamento previsto na LFL, o que, aliás, era expectável atento o quadro normativo em vigor (vide, em especial, as diversas excepções ao regime).

---

<sup>120</sup> Previsto no art. 20º da Lei n.º 107-B/2003, de 31/Dez e art. 59º do DL n.º 57/2004, de 19/Mar.

De facto, mesmo para as dívidas de MLP, o limite em causa (da anterior Lei das Finanças Locais) é absolutamente ineficaz para garantir uma gestão sustentável, pois, em regra, são mais os empréstimos que excepciona do que aqueles que abrange.

Ora, isto acontece no MA no ano de 2005, pois, considerando o serviço da dívida (amortizações de capital, juros e outros encargos) de todos os empréstimos, a capacidade de endividamento utilizada pela Autarquia foi de 105%<sup>121</sup>, ou seja, ultrapassava o parâmetro fixado pelo limite em causa.

A capacidade de endividamento Municipal utilizada em 31 de Dezembro de 2006 foi de 126,92%<sup>122</sup> representando de acordo com os critérios estabelecidos na Lei das Finanças Locais<sup>123</sup>, estando no entanto limitada pelo rateio previsto no n.º 3 do Artigo 33.º da Lei n.º 60-A/2005, de 30 de Dezembro<sup>124</sup>, uma violação do limite legalmente imposto.

Esta situação traduz, indubitavelmente, face ao quadro legal, a manutenção de um potencial recurso a capital a alheio (capacidade por utilizar) com algum significado, não obstante o volume significativo da dívida da natureza indicada.

No entanto, recorde-se a possibilidade de existirem, em cada exercício, empréstimos contratados pela Autarquia que ainda se encontrem em período de carência, razão porque a respectivo serviço da dívida não irá afectar o cálculo da capacidade legal de endividamento.

Por outro lado, não se deve aferir da real capacidade de endividamento do Município a partir deste indicador, já que, no limite, com todas as excepções que o regime previsto na LFL comporta, pode estar a ser cumprido o regime legal de endividamento quando, de facto, não existe capacidade financeira para honrar atempadamente o serviço da dívida.

Importa salientar que para o ano de 2007 foram alterados os critérios de apuramento do limite ao endividamento de empréstimos de médio e longo prazo com a entrada em vigor da NLFL.

---

<sup>121</sup> Fonte: Relatório de Gestão 2005.

<sup>122</sup> Fonte: Relatório de Gestão 2006.

<sup>123</sup> Lei n.º 42/98, de 6 de Agosto, alterada pelas Leis n.ºs 87-B/98, de 31 de Dezembro, 3-B/2000, de 4 de Abril, 15/2001, de 5 de Junho, 94/2001, de 20 de Agosto e Lei Orgânica n.º 2/2002, de 28 de Agosto.

<sup>124</sup> Orçamento do estado para 2006.

### 9.2.3.3. Endividamento líquido

Com a entrada em vigor da Lei do Orçamento de Estado (LOE) para 2003, foram introduzidas alterações substanciais no quadro legal do endividamento municipal, prevendo-se, designadamente, que, em 31 de Dezembro de 2003, o montante global do endividamento líquido do conjunto dos municípios, incluindo todas as formas de dívida, não poderá exceder o que existia em 31 de Dezembro de 2002.

Posteriormente, na Lei do Orçamento de Estado para 2004 e 2005 foi consagrado um regime idêntico<sup>125</sup>.

Todavia, o conceito de endividamento líquido não foi claramente fixado na Lei, pois remete-se, em ambos os diplomas, para o Sistema Europeu de Contas Nacionais e Regionais (SEC95).

Ora, o montante de endividamento líquido, compatível com o conceito de necessidade de financiamento do SEC95, resulta da diferença entre a soma dos passivos financeiros, qualquer que seja a sua forma, incluindo nomeadamente os empréstimos contraídos, os contratos de locação financeira e as dívidas a fornecedores, e a soma dos activos financeiros, nomeadamente o saldo de caixa, os depósitos em instituições financeiras e as aplicações de tesouraria.

Posteriormente, a Lei do Orçamento do Estado para 2006 (*Lei nº 60-A/2005, de 30 de Dezembro*), veio afirmar que o endividamento líquido em 31 de Dezembro de 2006 não pode exceder o que existia em 31 de Dezembro de 2005, acrescido do valor que caiba ao município no procedimento de rateio da DGAL e diminuído do valor das amortizações de empréstimos que tenha de efectuar durante o ano de 2006.

Assim, tendo por base o conceito de necessidade de financiamento do SEC95, verifica-se que a evolução do endividamento líquido, para os anos de 2004 a 2006, foi a seguinte:

---

<sup>125</sup> Art. 20.º da Lei 107-B/2003, de 31/12 e art. 19.º da Lei n.º 55-B/2004, de 30/12, respectivamente.



### Quadro 28 - Endividamento líquido do MA em 2004, 2005 e 2006

Un: Euros (€)

Ref.	Designação	Montante		
		2004	2005	2006
1	Valor do endividamento líquido inicial (i.e., em 01/Janeiro)	-113.930.332	-109.408.577	-103.114.653
2	Previsão do montante de amortizações dos empréstimos contratados	3.044.050	3.420.205	3.500.226
3	Valor comunicado pela DGAL referente ao "rateio"	1.026.030	1.118.676	0
4	Empréstimos + amortizações excepcionados	964.056	922.619	4.396.731
5	Limite máximo do endividamento líquido no final do ano [5=1+2-3-4]	-112.876.368	-108.029.667	-104.011.157
6	Valor do endividamento líquido final (i.e., em 31/Dezembro)	-109.408.577	-103.114.653	-101.975.184
7	<b>Ultrapassagem do limite legal [7=5-6]</b>	-3.467.791	-4.915.014	-2.035.973

Fonte: Balancetes Analíticos do MA de 2004 a 2006

Ora, do conteúdo do quadro anterior resulta o cumprimento pelo MA, nos anos de 2004, 2005 e 2006, do limite do endividamento líquido legalmente consagrado, o que denota, atendendo a que este indicador mede a variação da relação entre um conjunto de activos e passivos financeiros no início e no fim de cada exercício, algum controlo ao nível da execução orçamental da despesa.

Da presente análise podemos ainda concluir que o Endividamento Líquido do MA sofreu uma redução progressiva no triénio.

Saliente-se que as insuficiências resultantes da falta de consagração expressa e clara do conceito de endividamento líquido e da omissão legal do modo como se repercutia, ao nível da cada município concreto, a obrigação de manutenção, no conjunto dos municípios portugueses, de um nível idêntico de endividamento líquido no início e no final de cada ano, foram globalmente ultrapassadas no regime especial de endividamento previsto para o ano de 2006 (cfr. art. 33º da Lei n.º 60-A/2005, de 30/Dez, e art. 46º do DL n.º 50-A/2006, de 10 Mar), pelo que, relativamente àquele ano, a sua violação seria já susceptível de ser sancionada em sedes tutelar administrativa e financeira.

Em 2007 entrou em vigor a NLFL, que veio estabelecer e esclarecer os novos critérios em matéria de endividamento autárquico.

De acordo com o n.º 1 do artigo 37.º da nova lei das finanças locais “O montante do endividamento líquido total de cada município, em 31 de Dezembro de cada ano, não

*pode exceder 125% do montante das receitas provenientes dos impostos municipais, das participações do município no FEF, da participação no IRS, da derrama e da participação nos resultados das entidades do sector empresarial Local, relativas ao ano anterior.”*

A Direcção Geral de Autarquias Locais, tendo por base a informação prestada pelo município apurou de acordo com a nova lei conjugado com o disposto no art.º 33 da Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro, que aprovou o Orçamento do Estado para 2007, apurou os Limites de Endividamento Líquido e de Endividamento de Médio e Longo Prazo para 2007, conforme se demonstra no quadro seguinte:

**Quadro 29 - Limite de Endividamento líquido Municipal em 2007**

Un: Euros (€)

Ref.	Designação	Montante
		2007
1	IMI 2006	7.442.345
2	IMT 2006	4.357.709
3	IMV 2006	1.047.033
4	CA 2006	319.096
5	SISA 2006	822.351
6	DERRAMA 2006	3.745.789
7	SEL 2006	0
8	Fundos Municipais de 2007	8.753.238
9	Total de Receitas a considerar para efeitos de cálculo dos limites de endividamento [9 = Somatório de 1 a 8]	26.487.561
10	<b>Limite ao Endividamento de curto prazo [10 = 10% x 9]</b>	2.648.756
11	<b>Limite ao Endividamento de ML prazo [11 = 100% x 9]</b>	26.487.561
12	<b>Limite ao Endividamento líquido no final do ano [12 = 125% x 9]</b>	33.109.451

Fonte: Balancete Analítico de 2007, do MA.

No que respeita à evolução do endividamento líquido do MA em 2007, verifica-se que em Janeiro o endividamento líquido ascendia a 101.975.184€, tendo aumentado para 104.770.937€ no final de 2007, conforme se pode ver no quadro 30.

Ora, comparando os valores de endividamento líquido em 2007 com os limites apurados pela Direcção Geral de Autarquias Locais, verifica-se que em Janeiro de 2007 o MA ultrapassou o limite de endividamento líquido em 29.532.551 € e que em Dezembro de 2007, o valor em excesso relativamente ao limite estabelecido aumentou para 34.220.611€.

O conceito de endividamento líquido total de cada município inclui, de acordo com a NLFL, para além do endividamento líquido da autarquia, o endividamento líquido e os

empréstimos das associações de municípios proporcional à participação do município no seu capital social e o endividamento líquido e os empréstimos das entidades que integram o sector empresarial local, proporcional à participação do município no seu capital social, em caso de incumprimento das regras de equilíbrio de contas previstas no regime jurídico do sector empresarial local.

Tendo em conta este conceito, o quadro que se segue apresenta o cálculo de endividamento líquido, incluindo a contribuição daquelas entidades para o endividamento do município em 2007:

**Quadro 30 - Endividamento líquido do MA em 2007**

Un: Euros (€)

Ref.	Designação	Limites de Endivid. apurados pela DGAL	Montante			
			CMA		CMA, SMAS, AM e SEL	
			01-Jan-07	31-Dez-07	01-Jan-07	31-Dez-07
1	Capital em dívida de médio e longo Prazos		46.500.071	44.391.319	47.609.525	45.500.774
2	Endividamento Líquido total		101.975.184	104.770.937	119.100.162	123.469.720
3	Capital em dívida excepcionado dos limites de Endividamento		38.769.117	36.984.179	38.769.117	38.093.634
4	Dívidas à EDP 1988		564.066	456.695	564.066	456.695
5	Capital em dívida de MLP a considerar [5=1-3]		7.730.954	7.407.140	8.840.408	7.407.140
6	Endividamento Líquido a considerar [6=2-3-4]		62.642.001	67.330.063	79.766.979	84.919.391
7	Limite ao endividamento de Médio e Longo Prazo	26.487.561				
8	Limite ao endividamento líquido	33.109.451				
<b>Verificação do cumprimento dos limites</b>						
9	<b>Montante em excesso relativamente ao limite de endividamento de MLP [9=5-7]</b>		0	0	0	0
10	<b>Montante em excesso relativamente ao limite de endividamento líquido [10=6-8]</b>		29.532.550	34.220.612	46.657.528	51.809.940

Fonte: Balancetes Analíticos 2007 e Relatório de Gestão 2007, do MA.

Considerando a contribuição para o Endividamento Líquido do Município dos Serviços Municipalizados, das Associações de Municípios e do Sector Empresarial Local, verifica-se um agravamento no que respeita à ultrapassagem dos limites comunicados pela Direcção Geral das Autarquias Locais, sendo que em Janeiro o montante em excesso passa para 46.657.528€ e em Dezembro de 2007 para 51.809.941€.

#### **9.2.3.4. Contributo do MA para a meta traçada pelo Governo para o subsector das autarquias locais**

Face ao referido nos itens anteriores, pode afirmar-se que o comportamento do MA, nos anos de 2004, 2005 e 2006, em termos de cumprimento dos respectivos regimes especiais de endividamento, foi positivo, pois cumpriu-os, quer no que respeita à vertente de empréstimos de MLP, quer em termos de endividamento líquido.

Assim, o MA contribuiu, nos anos indicados, para as metas traçadas pelo Governo para o subsector das autarquias locais em matéria de dívida e défice públicos, de modo a cumprir as obrigações decorrentes da integração de Portugal na União Europeia, cujos critérios se encontram previstos no Tratado da união Europeia e no Pacto de Estabilidade e de Crescimento, devendo ser cumpridos nos termos e de acordo com os pressupostos constantes do Programa de Estabilidade e Crescimento (e respectivas actualizações) apresentado por Portugal.

## **10. Resultados e discussão**

É nosso propósito neste ponto apresentar, analisar e discutir os resultados obtidos, tendo em vista os objectivos inicialmente propostos.

### **10.1. Análise de conformidade nos documentos de prestação de contas**

Conforme foi dito, é hoje inquestionável a necessidade de investir na conformidade e fiabilidade da informação contabilística. Deste modo, torna-se cada vez mais imprescindível a análise crítica da informação constante nos *outputs* extraídos de um sistema contabilístico articulado por definição.

Ora, isto implica implementar mecanismos de controlo que permitam verificar a conformidade entre a informação prevista e a realizada, isto é, entre os documentos previsionais e os documentos de prestação de contas.

De facto, os documentos de prestação de contas, sendo o espelho dos actos económicos e/ou financeiros passados, deveriam ser apresentados com uma estrutura sobreponível à dos documentos previsionais, que, por sua vez, aprovam os fundamentos para o desenvolvimento da actividade financeira (Carvalho *et al*, 2002: 64).

No presente estudo a atenção centra-se precisamente na avaliação interpretativa da conformidade dos documentos de prestação de contas perante os requisitos dos subsistemas contabilísticos do POCAL.

Para isso, começaremos por avaliar o grau de implementação do POCAL no município alvo do estudo para depois analisar a estrutura dos documentos, verificando se a mesma é sobreponível nos documentos das ópticas orçamental e patrimonial, nos itens em que é suposto serem comparáveis, de acordo com as premissas do POCAL.

Em seguida efectua-se a análise dos dados apresentados pelo município, procedendo à identificação de eventuais não conformidades, para posterior reflexão.

### **10.1.1. Análise da conformidade vertical dos documentos de prestação de contas**

Neste ponto iremos então avaliar o grau de implementação do POCAL no município em análise (Aveiro) e a sua evolução, especificamente entre 2004 e 2007, centrada na conformidade com os requisitos exigidos pelo actual sistema contabilístico, procedendo-se a uma verificação transversal dos documentos de prestação de contas.

Ora, o Balanço e a Demonstração de Resultados são os mapas mais visíveis nos documentos de prestação de contas relativos à situação patrimonial e económica, respectivamente.

Para que esses documentos apresentem a imagem real daquela situação, o POCAL estabelece critérios de reconhecimento e valorimetria, bem como princípios contabilísticos, de forma a que a informação neles relatada seja comparável quer entre entidades quer, para a mesma entidade, entre diversos exercícios económicos. Alguns daqueles critérios ou princípios são considerados mais relevantes na medida em que o seu não cumprimento pode alterar significativamente a estrutura do Balanço (situação financeira e patrimonial) e dos Resultados (situação económica).

Neste contexto, considera-se que, para que um Balanço e uma Demonstração de Resultados cumpra as regras e os princípios contabilísticos geralmente aceites, tem que incluir obrigatoriamente<sup>126</sup>:

- No Activo, o registo dos Bens de Domínio Público que, à data, o município possui ou administra, bem como as Amortizações Acumuladas de Imobilizado Corpóreo e de Bens de Domínio Público;
- No Passivo, os Proveitos Diferidos relativos aos subsídios e transferências consignadas recebidas destinadas a investimentos específicos;
- Na Demonstração de Resultados, as Amortizações do Exercício.

---

<sup>126</sup> Anuário Financeiro dos Municípios Portugueses (2003).

Em primeira instância analisou-se a informação contida nas contas anuais (demonstrações económico financeiras, mapas orçamentais e anexos), considerando o estabelecido no POCAL, bem como na Resolução do Tribunal de Contas (Resolução n.º 4/2001, de 18 de Agosto), mostrando se o município cumpre com o estabelecido.

Procedeu-se à análise directa dos documentos de prestação de contas, avaliando a qualidade dos registos e identificando falhas ou insuficiências nos diversos mapas.

Adoptou-se, para o efeito, a metodologia seguida por Carvalho *et al* (2005a), apresentado nos Anuários Financeiros dos Municípios Portugueses, por sua vez já seguida por Pina Martinez e Torres Pradas (1995). Assim, determinou-se um *Índice Global de Conformidade* com o sistema contabilístico preconizado pelo POCAL, que traduz o respectivo grau de implementação na entidade em estudo.

Compararam-se as práticas do município em estudo com normas estabelecidas, limitando a análise a um conjunto de características consideradas fundamentais, de acordo com as principais inovações trazidas pelo POCAL.

Estabeleceram-se então categorias de práticas e informação, com vários parâmetros para cada uma delas, num total de 20<sup>127</sup>, através das quais se procurou combinar as várias inovações trazidas pelo novo plano contabilístico, com informação contabilística que já se encontrava disponível, nomeadamente, a contabilidade patrimonial, a contabilidade de gestão e a informação orçamental.

Os parâmetros utilizados para cada uma das categorias são os que constam do quadro seguinte:

---

<sup>127</sup> Em concordância com os considerados no Anuário Financeiro dos Municípios Portugueses (2005).

**Quadro 31 - Informação e práticas do actual sistema de contabilidade autárquica**

<b>Categorias</b>	<b>Parâmetros</b>
<b>1. Informação Orçamental e Plano Plurianual de Investimento (Base de Caixa)</b>	- Execução da despesa
	- Execução da receita
	- PPI
	- Anexos à Execução Orçamental *
<b>2. Informação Económica e Patrimonial (Base de Acréscimo)</b>	- Bens de domínio público ≥ a 20% do activo líquido
	- Imobilizado corpóreo
	- Amortizações do exercício
	- Proveitos diferidos
	- Acréscimos de custos
	- Provisões para cobranças duvidosas (ajustamentos)
	- Dívidas a receber a curto prazo
	- Existências
<b>3. Relatório de Gestão</b>	- Anexos ao Balanço e Demonstração de Resultados **
	- Indicadores Orçamentais
	- Indicadores Económicos e/ou Patrimoniais
	- Grau de execução do Orçamento
	- Grau de Endividamento
	- Análise da evolução da situação orçamental
<b>4. Contabilidade de Custos</b>	- Análise da evolução da situação económica e financeira
	- Implementação do Sistema de Contabilidade de Custos

Legenda: \* Foram analisados os anexos respeitantes a transferências e subsídios obtidos e concedidos e situação dos empréstimos.

\*\* Foram considerados os seguintes anexos:

8.2.1 – Indicação e justificação das disposições do POCAL que foram derogadas;

8.2.3 – Critérios valorimétricos utilizados;

8.2.7 – Movimentos ocorridos nas rubricas do activo imobilizado e nas respectivas amortizações e provisões;

8.2.8 – Desagregação dos movimentos ocorridos no imobilizado, amortizações e provisões;

8.2.31 – Demonstração de Resultados Financeiros; e

8.2.32 – Demonstração de Resultados Extraordinários.

Fonte: Anuário Financeiro dos Municípios Portugueses (2005a: 35), adaptado.

Ora, foram calculados índices de conformidade parciais, isto é, relativas a cada uma das categorias definidas, bem como o índice de conformidade global.

Para chegar a esse cálculo, verificou-se em primeira instância que parâmetros são cumpridos pelo município em estudo, (aos quais se atribuiu o valor de 1) e os que não são cumpridos (aos quais se atribuiu o valor de zero), de tal forma que:

$$\text{Índice} = \sum_{i=1}^m P_i$$

onde p=1 corresponde ao cumprimento do parâmetro e p=0 ao seu incumprimento, sendo m<20 (são vinte os parâmetros).



Consequentemente, iremos apurar um índice de conformidade total (de 20 pontos no máximo), e quatro índices de conformidade parcial relacionados com informação sobre: Relatório de gestão (máximo de 6 pontos); Base de Acréscimo (máximo de 9 pontos); Base de Caixa (máximo de 4 pontos), e Contabilidade de Custos (máximo de 1 ponto).

Passemos então à apresentação e breve análise dos resultados apurados para o município de Aveiro, alvo do presente estudo.

No quadro seguinte apresentam-se dados sobre o cumprimento de alguns dos principais requisitos do relato financeiro do POCAL, ao longo do período em análise (2004 a 2007), nomeadamente considerando as componentes das demonstrações orçamentais, económicas e financeiras.

**Quadro 32 - Informação do relato financeiro - POCAL**

<b>Tipo de informação e Documentos de Prestação de Contas</b>	<b>2004</b>	<b>2005</b>	<b>2006</b>	<b>2007</b>
<b>Balanco:</b>				
Bens de Domínio Público	N	N	N	N
Bens de Domínio Público superiores a 20% do Activo	N (7%)	N (9%)	N (10%)	N (13%)
Amortizações Acumuladas	S	S	S	S
Passivo: Proveitos diferidos	S	S	S	S
Passivo: Acréscimo de Custos	S	S	S	S
Activo: Custos Diferidos	S	S	S	S
Activo: Acréscimo de Proveitos	N	N	N	N
<b>Demonstração de Resultados</b>				
Resultado líquido positivo	S	S	S	S
Resultado líquido positivo superior a 20% dos proveitos	N (2%)	N (19%)	N (14%)	N (14%)
Resultado líquido negativo	-	-	-	-
Amortizações do Exercício	S	S	S	S
<b>Mapas de Execução Orçamental</b>				
Mapa de Fluxos de Caixa	S	S	S	S
Mapa de controlo orçamental da receita	S	S	S	S
Mapa de controlo orçamental da despesa	S	S	S	S
Execução do plano plurianual de investimentos	S	S	S	S
<b>Anexos</b>				
<b>Caracterização da entidade</b>				
Estrutura organizacional	S	S	S	S
Descrição das actividades	S	S	S	S
Recursos Humanos	S	S	S	S
<b>Notas ao Balanco e à Demonstração de Resultados</b>				
Derrogação de disposições	S	S	S	S
Crítérios de valorimetria	S	S	S	S
Movimentos no activo imobilizado	S	S	S	S
Reavaliações	N	N	N	N
Imobilizações em poder de terceiros, implantadas em propriedade alheia e reversíveis	N	N	N	N
Bens em regime de locação financeira	S	S	S	S
Bens não inventariados	N	N	N	N

Bens domínio publico não amortizáveis	N	N	N	N
Mapa de entidades participadas	S	S	S	S
Títulos negociáveis e outras aplicações de tesouraria	S	S	S	S
Dívidas de cobrança duvidosa	N	N	N	N
Contas de ordem	S	S	S	S
Mapa de provisões	N	N	N	N
Movimentos nas contas da classe 5	S	S	S	S
Demonstração do custo da mercadoria vendida e matéria consumida (inventário intermitente)	S	S	S	S
Demonstração da variação da produção	N	N	N	N
Demonstração de resultados financeiros	S	S	S	S
Demonstração de resultados extraordinários	S	S	S	S
<b>Notas à execução orçamental e respectiva execução</b>				
Modificações orçamentais	N	N	N	N
Modificações ao Plano Plurianual de investimentos	N	N	N	N
Subsídios e transferências concedidas	S	S	S	S
Subsídios e transferências obtidos	S	S	S	S
Dívidas a curto prazo	S	S	S	S
Dívidas a médio e longo prazo	S	S	S	S
<b>Relatório de Gestão *</b>	S	S	S	S

\* Embora não inclua uma proposta fundamentada da aplicação do resultado líquido do exercício.

Legenda: S : cumpre o requisito do relato financeiro do POCAL.

N : não cumpre o requisito.

- : não aplicável.

Perante os resultados obtidos para o município em estudo, apresentados no quadro anterior, conclui-se que:

O município de Aveiro elabora o Balanço e a Demonstração de Resultados, embora estes mapas não se encontrem completos, evidenciando a falta de alguns elementos centrais.

Ora, as contas analisadas informam, no Activo, sobre Amortizações Acumuladas de Imobilizado Corpóreo e de Bens de Domínio Público, mas apresentam apenas um valor dos Bens de Domínio Público ainda muito reduzido (inferior a 20% do Activo Total).

Numa perspectiva de enquadramento desta lacuna com a realidade nacional, consultaram-se os dados disponíveis no site da DGAL ([www.portalautarquico.pt](http://www.portalautarquico.pt)), para os anos em estudo. Constatou-se que a percentagem de municípios com um valor de BDP  $\leq$  20% do activo foi de 19% (57/308) em 2004, 17% (53/308) em 2005, 16% (48/307) em 2006 e 14% (42/308) em 2007, o que evidencia uma tendência de melhoria no registo deste parâmetro.

Na Demonstração de Resultados as contas informam também sobre as Amortizações do Exercício e, no Passivo, contemplam os Proveitos Diferidos.

De facto, os dados apurados na autarquia de Aveiro, no período de 2004 a 2007, revelam que existem valores referentes a Bens de Domínio Público no Balanço, mas referem-se somente às aquisições realizadas. Não se encontram inventariados e avaliados os bens desta rubrica, conforme referido nos documentos de prestação de contas. Precisamente na rubrica “Notas ao Balanço e à Demonstração de Resultados, ponto 8.2.3.” é referido este aspecto em todos os anos em análise. Sabe-se então que “No que se refere ao Património Imóvel, no decorrer do exercício de 2004 deu-se início ao processo de inventariação e avaliação”, no decorrer dos exercícios de 2005 e 2006 “não foi ainda possível finalizar o processo de inventariação e avaliação, pelo que os valores do mesmo ainda não se encontram reflectidos no Balanço Final”. Em 2007 o processo de inventariação e avaliação “encontra-se concluído, mas não aprovado pelos respectivos Órgãos, pelo que os valores do mesmo ainda não se encontram reflectidos no Balanço Final de 2007”.

Ainda em relação à contabilização do imobilizado, esta é de facto muito morosa e dispendiosa e de difícil inventariação, uma vez que esses bens não têm valor de mercado pois não podem ser transaccionados, tendo em muitos casos que se entrar em linha de conta com os respectivos custos de conservação e reparação, para efeitos de valorimetria. No terreno, ao tentar a inventariação, o município de Aveiro deparou-se com omissões e incorrecções múltiplas, em alguns casos difíceis de contornar.

Além disso, de acordo com as reflexões apresentadas no Anuário Financeiro dos Municípios Portugueses de 2003, as dificuldades inerentes às exigências de reconhecimento e valorimetria dos bens de domínio público podem ter como consequência a diversidade e subjectividade de critérios, sobretudo para a elaboração do balanço inicial. Por outro lado, para alguns activos, nomeadamente do Património Histórico, Artístico e Cultural, a não existência de critérios suficientemente objectivos leva a que se aplique o critério do “valor zero”, ou seja que não se contabilize no Balanço, registando-se apenas no inventário e no anexo, sem lhe atribuir qualquer valor<sup>128</sup>. No entanto, ainda que se cumpra com a perspectiva patrimonial, esta tem-se revelado, na prática, de pouca utilidade financeira, dado que as características legais associadas aos Bens de Domínio Público (independentemente de serem mais ou menos objectivamente

---

<sup>128</sup> Anote-se que caso o bem em causa sofra uma benfeitoria ou grande reparação, esse valor deverá passar a contar no activo.

valorados) não permitem que estes bens sejam utilizados para responder pelos passivos das autarquias.

Em verdade, de acordo com a análise dos documentos de prestação de contas de 175 municípios, apresentada no Anuário Financeiro dos Municípios Portugueses de 2003, esta fragilidade é uma situação frequente a nível nacional, em que se constata que apesar da grande maioria das entidades analisadas prepararem Balanço, Demonstração de Resultados e Anexo, apenas 57,7% dos municípios (101 em 175) cumprem minimamente com os requisitos de informação relevante neles relatada, em particular no que se refere à informação patrimonial e económica contemplada no Balanço e Demonstração de Resultados.

Tal como acontece no município de Aveiro, no referido estudo de 2003, a principal lacuna na informação relatada nas demonstrações contabilísticas, no que se refere à informação patrimonial e económica, respeitava ao reconhecimento do Bens de Domínio Público, não relatados por 28% (49 em 175) das entidades.

Conforme atrás referido, para aferir o nível de conformidade com o actual sistema de contabilidade autárquica, não é suficiente analisar as demonstrações contabilísticas. É, pois, importante estender a análise a outras categorias de práticas e informação que o POCAL requer que sejam concretizadas pelos municípios. Assim, tendo em conta as categorias e parâmetros apresentados no quadro n.º 31, o quadro n.º 33 sintetiza a conformidade do município com os 20 parâmetros considerados, ao longo do período em análise.

Por outro lado, considerou-se também que seria interessante analisar a conformidade de práticas e informação oferecidas para cada uma das categorias de parâmetros (conformidade parcial), permitindo assim avaliar em relação a qual das categorias existe maior coerência.

Os resultados obtidos para o município de Aveiro constam do quadro seguinte:

**Quadro 33 - Grau de Implementação do POCAL no MA, entre 2004 e 2007**

<b>Categorias</b>	<b>Parâmetros</b>	<b>2004 (p)</b>	<b>2005 (p)</b>	<b>2006 (p)</b>	<b>2007 (p)</b>
<b>1. Base de Caixa</b>	1 - Execução da despesa	1	1	1	1
	2 - Execução da receita	1	1	1	1
	3 - PPI	1	1	1	1
	4 - Anexos à Execução Orçamental <sup>a)</sup>	1	1	1	1
	<b>Conformidade Parcial</b>	<b>100%</b>	<b>100%</b>	<b>100%</b>	<b>100%</b>
<b>2. Base de Acréscimo</b>	5 - Bens de domínio público $\geq$ a 20% do activo líquido	0	0	0	0
	6 - Imobilizado corpóreo	1	1	1	1
	7 - Amortizações do exercício	1	1	1	1
	8 - Proveitos diferidos	1	1	1	1
	9 - Acréscimos de custos	1	1	1	1
	10 - Provisões para cobranças duvidosas (Ajustamentos)	0	0	0	0
	11 - Dívidas a receber a curto prazo	1	1	1	1
	12 - Existências	1	1	1	1
	13 - Anexos ao Balanço e Demonstração de Resultados <sup>b)</sup>	0 <sup>c)</sup>	0 <sup>c)</sup>	0 <sup>c)</sup>	0 <sup>c)</sup>
	<b>Conformidade Parcial</b>	<b>66,67%</b>	<b>66,67%</b>	<b>66,67%</b>	<b>66,67%</b>
<b>3. Relatório de Gestão</b>	14 - Indicadores Orçamentais	1	1	1	1
	15 - Indicadores Económicos e/ou Patrimoniais	0	0	0	0
	16 - Grau de execução do Orçamento	1	1	1	1
	17 - Grau de Endividamento	1	1	1	1
	18 - Análise da evolução da situação orçamental	1	1	1	1
	19 - Análise da evolução da situação económica e financeira	0	0	1	1
	<b>Conformidade Parcial</b>	<b>66,67%</b>	<b>66,67%</b>	<b>83,33%</b>	<b>83,33%</b>
<b>4. Contabilidade de Custos</b>	20 - Implementação do Sistema de Contabilidade de Custos	0	0	0	0
	<b>Conformidade Parcial</b>	<b>0%</b>	<b>0%</b>	<b>0%</b>	<b>0%</b>
<b>Nº de parâmetros cumpridos</b>		<b>14</b>	<b>14</b>	<b>15</b>	<b>15</b>
<b>Conformidade Global (%)</b>		<b>70%</b>	<b>70%</b>	<b>75%</b>	<b>75%</b>

a) Foram analisados particularmente os anexos respeitantes a transferências e subsídios obtidos e concedidos (8.3.4) e situação dos empréstimos (8.3.6).

b) Foram considerados designadamente os seguintes anexos: 8.2.1 – Indicação e justificação das disposições do POCAL que foram interrogadas; 8.2.3 – Critérios valorimétricos utilizados; 8.2.7 – Movimentos ocorridos nas rubricas do activo imobilizado e nas respectivas amortizações e provisões; 8.2.8 – Desagregação dos movimentos ocorridos no imobilizado, amortizações e provisões; 8.2.31 – Demonstração de Resultados Financeiros; e 8.2.32 – Demonstração de Resultados Extraordinários.

c) Insuficiente caracterização e registo no anexo 8.2.8. e 8.2.28 (esta não descreve os movimentos ocorridos ao longo do ano nas contas da classe 5. Apenas faz uma descrição muito superficial dos movimentos de algumas contas da classe 5).

Da análise dos dados apresentados verifica-se que relativamente à óptica de caixa, esta estava já totalmente implementada em 2004, pelo que temos, no município de Aveiro, em todo o período em estudo, um grau de implementação do POCAL de 100% nesta categoria, como aliás acontece na maioria dos municípios do país (176 dos 308 municípios, dados de 2006). De facto, a conformidade parcial nesta categoria, a nível

nacional, tem evidenciado um progressivo crescimento positivo, sendo de 85,12% em 2004, 87,33% em 2005, 84,17% em 2006 e 91,04 em 2007)<sup>129</sup>.

Quanto à óptica do acréscimo, conclui-se que, no município em estudo, o grau de implementação do POCAL, segundo os parâmetros definidos, é de 66,67% (cumpre 6 em 9 parâmetros) em todo o período em análise (2004 a 2007), o que se situa, ao contrário do que se refere a informação orçamental e PPI, abaixo das médias nacionais, já que a conformidade parcial nesta categoria, a nível nacional foi de 77,51% em 2004, 81,77% em 2005, 78,46% em 2006 e 82,70% em 2007)<sup>130</sup>.

Destaca-se para o resultado particular do município de Aveiro a insuficiente quantificação e caracterização dos bens de domínio público, em todos os anos estudados. Note-se porém que, conforme atrás referido, este item tem sido progressivamente melhorado, embora sobretudo à custa do registo das aquisições efectuadas em cada ano.

No que concerne a Relatório de Gestão, o município de Aveiro registou um grau de implementação do POCAL, segundo os parâmetros definidos, é de 66,67% (cumpre 4 em 6 parâmetros) em 2004 e 2005, passando a ser de 83,33% em 2006 e 2007, pois passou a ser cumprido o parâmetro “Análise da evolução da situação económica e financeira”, mantendo-se a ausência de “Indicadores Económicos e/ou Patrimoniais”, essenciais para a tomada de decisão. Recorda-se que ocorreu mudança no executivo autárquico em 2005, o que pode explicar esta alteração.

No item relatório de gestão, a nível nacional os municípios cumprem, em média, com 2,69 em 6 parâmetros (dados de 2007), correspondendo a cerca de 45%, pelo que os resultados do município de Aveiro são francamente positivos e denotam esforço de implementação do sistema contabilístico do POCAL.

Em verdade, até 2006 a categoria de práticas e informação que registava a nível nacional uma evolução mais favorável era o Relatório de Gestão, com um aumento da conformidade média de 48,38% em 2004, para 50,34% em 2005 e 54,98% em 2006, registando-se, em termos absolutos, que o número de municípios que cumpriam com 5 ou 6 parâmetros (num máximo de 6) passou de 32 em 2004 para 73 em 2006, o que evidencia uma preocupação crescente por parte dos municípios com este importante documento de prestação de contas. Curiosamente, este indicador desce

---

<sup>129</sup> Anuários Financeiros dos Municípios Portugueses (2004, 2005, 2006 e 2007).

<sup>130</sup> Anuários Financeiros dos Municípios Portugueses (2004, 2005, 2006 e 2007).

consideravelmente em 2007, com um decréscimo de conformidade de cerca de 10% (para 44,84%, com apenas 20 municípios com 5 ou 6 parâmetros cumpridos). Aveiro não contribuiu para este decréscimo.

Relativamente à quarta categoria em análise, município de Aveiro não tem ainda implementado o subsistema da Contabilidade de Custos, tal como acontece na maioria das autarquias nacionais.

Saliente-se que este foi o parâmetro que teve um incremento mais significativo em 2007 (passando de 48 em 2006 para 73 em 2007 o número de municípios que cumpriam este parâmetro, o que representa uma subida na média ponderada de 15,58% para 23,78%<sup>131</sup>).

Todavia, não obstante o significativo incremento de 2007, esta categoria continua a ser a que, a nível global, se encontra menos implementada em Portugal. Contudo, de acordo com o Anuário Financeiro dos Municípios Portugueses (2006a: 38), um estudo baseado em questionários directos aos municípios, apurou que, em 2008, já muitos municípios tinham começado a sua implementação, embora poucos o tivessem completamente implementado nessa data.

Os Anuários Financeiros dos Municípios Portugueses tecem algumas considerações interessantes relativamente à Contabilidade de Custos, nomeadamente quanto à utilização do custeio total numa lógica de absorção.

Assim, na Contabilidade de Custos há a considerar, além dos custos de produção, custos de distribuição, administrativos e financeiros, o que não parece ser muito adequado para valorar determinados bens para serem inventariados, para os quais faria mais sentido considerar apenas os custos de aquisição/produção. Contudo, se a Lei das Finanças Locais obriga a que as tarifas e preços dos bens ou serviços correspondam aos seus custos totais, terão necessariamente que cobrir os custos de sub-actividade, ou de recursos mal ou insuficientemente utilizados. Assim sendo, o critério definido para a imputação dos custos indirectos (repartidos em proporção dos custos directos) cria subjectividade no cálculo do custo total dos bens/serviços e funções. Além disso, a base e afectação escolhida é bastante controversa, dado pressupor que todos os custos indirectos variem em função dos custos directos e exigir que todos os bens e serviços estejam, de algum modo, integrados em funções.

---

<sup>131</sup> Anuário Financeiro dos Municípios Portugueses (2007).

Ainda no contexto da análise da conformidade parcial a nível nacional, pode ler-se no Anuário de 2007, uma reflexão pertinente quanto ao facto de nesse ano os municípios parecerem ter dado menos importância à preparação do relatório de gestão, em detrimento da melhoria da qualidade da informação orçamental e PPI, bem como da informação económica e patrimonial. Após uma análise mais detalhada, afirmam os autores do documento que especial atenção foi dada à preparação dos anexos, quer ao anexo ao processo orçamental e sua execução, quer ao anexo ao balanço e demonstração dos resultados. Ora, no entender dos autores, esta preocupação em tornar a prestação de contas mais completa é um passo significativo para a melhoria da fiabilidade das contas dos municípios portugueses.

Se considerarmos todas as categorias, concluímos que o grau de implementação do POCAL global no município de Aveiro subiu de 70% em 2004 e 2005 para 75% em 2006 e 2007, situando-se acima da média nacional, que registou índices globais de conformidade de 66,6% em 2004 e de 68,6% em 2005, valor este que se manteve em 2006 e 2007 <sup>132</sup>.

A fim de aferir o nível de interesse do município em estudo relativamente aos objectivos gerais para o actual sistema contabilístico e deste modo determinar o Índice Global de Conformidade, por Objectivos de Informação, os parâmetros do Quadro 33 foram reagrupados, tal como apresentado no Anuário Financeiro dos Municípios Portugueses, 2006. Para este efeito alguns parâmetros fornecem informação que deve ser compreendida em mais do que um objectivo, sendo que se poderia atingir um máximo de 27 pontos.

Pretende-se deste modo analisar que tipo de informação tende a ser favorecida e assim verificar o diferencial entre os objectivos e a informação realmente relatada, comparando os resultados obtidos no período em análise, 2004 a 2007.

---

<sup>132</sup> Anuários Financeiros dos Municípios Portugueses (2004, 2005, 2006 e 2007).



**Quadro 34 - Implementação do POCAL, por objectivos da informação, no MA, entre 2004 e 2007**

Objectivos	Parâmetros	2004 (p)	2005 (p)	2006 (p)	2007 (p)
<b>1. Correcta Situação Orçamental</b>	- Execução da despesa	1	1	1	1
	- Execução da receita	1	1	1	1
	- PPI	1	1	1	1
	- Anexos à Execução Orçamental	1	1	1	1
	- Indicadores Orçamentais	1	1	1	1
	- Grau de execução do Orçamento	1	1	1	1
	<b>Conformidade relativa por objectivo (%)</b>	<b>100%</b>	<b>100%</b>	<b>100%</b>	<b>100%</b>
<b>2. Imagem Verdadeira e Apropriada da Situação Financeira e Patrimonial e dos Resultados Económicos</b>	- Bens de domínio público $\geq$ a 20% do activo líquido	0	0	0	0
	- Imobilizado corpóreo	1	1	1	1
	- Amortizações do exercício	1	1	1	1
	- Proveitos diferidos	1	1	1	1
	- Acréscimos de custos	1	1	1	1
	- Provisões para cobranças duvidosas (Ajustamentos)	0	0	0	0
	- Dívidas a receber a curto prazo	1	1	1	1
	- Existências	1	1	1	1
	- Anexos ao Balanço e Demonstração de Resultados	0	0	0	0
	- Anexos à Execução Orçamental	1	1	1	1
	- Indicadores Económicos e/ou Patrimoniais	0	0	0	0
	- Análise da evolução da situação económica e financeira	0	0	1	1
	- Grau de Endividamento	1	1	1	1
	- Contabilidade de Custos	0	0	0	0
	<b>Conformidade relativa por objectivo (%)</b>	<b>57,14%</b>	<b>57,14%</b>	<b>64,29%</b>	<b>64,29%</b>
<b>3. Apoio à Gestão e Decisão</b>	- Indicadores Orçamentais	1	1	1	1
	- Indicadores Económicos e/ou Patrimoniais	0	0	0	0
	- Grau de execução do Orçamento	1	1	1	1
	- Grau de Endividamento	1	1	1	1
	- Análise da evolução da situação orçamental	1	1	1	1
	- Análise da evolução da situação económica e financeira	0	0	1	1
	- Contabilidade de Custos	0	0	0	0
	<b>Conformidade relativa por objectivo (%)</b>	<b>57,14%</b>	<b>57,14%</b>	<b>71,42%</b>	<b>71,42%</b>
<b>Nº de parâmetros cumpridos (total)</b>		<b>18</b>	<b>18</b>	<b>20</b>	<b>20</b>

A análise do quadro anterior permite verificar que o município de Aveiro, ao implementar o POCAL, continua a dar maior importância ao objectivo de *Demonstrar a Correcta Situação Orçamental*. De facto, verifica-se que são cumpridos 100% dos parâmetros considerados nesse objectivo.

No que concerne ao propósito de *Evidenciar a Imagem Verdadeira e Apropriada da Situação Financeira e Patrimonial e dos Resultados Económicos*, verifica-se que o município cumpre com 57,14% dos parâmetros analisados em 2004 e 2005 e com 64,29% dos parâmetros em 2006 e 2007.

Relativamente ao objectivo *Apoiar a Gestão e Decisão*, o município satisfaz 57,14% dos parâmetros em 2004 e 2005 e 71,42% dos parâmetros em 2006 e 2007.

Em termos temporais, verifica-se uma evolução positiva nestes dois últimos objectivos, que decorre directamente da apresentação, nos anos de 2006 e 2007, da Análise da evolução da situação económica e financeira do município.

Apesar de não constituir um requisito do POCAL, da análise dos documentos de prestação de contas do município de Aveiro, salienta-se que existem ainda outras deficiências relativamente ao enquadramento legislativo actual.

Em verdade, uma das primeiras constatações no trabalho de campo e ao consultar os documentos de prestação de contas foi a inexistência de contas consolidadas e de certificação legal de contas, mesmo relativamente ao ano de 2007.

Ora, isto poderia indiciar uma irregularidade perante a NLFL - Lei nº 2/2007, de 15 de Janeiro, que introduziu algumas alterações relativamente ao POCAL, de modo a que este incluía os procedimentos contabilísticos para a consolidação de contas dos municípios que detenham serviços municipalizados ou a totalidade de capital do sector empresarial local. Adicionalmente, introduziu a exigência de certificação legal de contas dos municípios que detenham participações de capital em entidades do sector empresarial local ou em fundações, bem como a obrigatoriedade da afixação em local visível e na página da Internet de alguns mapas com informação sobre a situação do município de balanços dos municípios e empresas municipais ou intermunicipais.

Refira-se, porém, que até à data o POCAL ainda não foi alterado nesse sentido.

Perante esta lacuna, a Prestação de Contas do município de Aveiro, é ainda elaborada considerando a entidade contabilística individualizada. Assim, actualmente as contas do município de Aveiro apresentam, no Balanço, apenas uma parte do seu total valor, uma vez que não inclui os activos e passivos das outras entidades do “grupo autárquico” (Câmara Municipal, SMAS e Empresas Municipais).

Constatámos, porém, que existe a clara noção, por parte dos responsáveis técnicos e executivos do MA, que seria muito útil que essa informação fosse apresentada de uma forma consolidada, para todo o “grupo”.

Não tendo o POCAL sido alterado neste âmbito, interessa salientar que, relativamente à não implementação da consolidação das contas do grupo municipal, são notórias as dificuldades inerentes às cada vez maiores pressões para uma contenção de custos e consequentemente à difícil gestão dos escassos recursos existentes, perante o imenso conjunto de competências actualmente atribuídas às câmaras municipais.

### **10.1.2. Análise da conformidade horizontal dos documentos de prestação de contas**

Interessa nesta fase verificar se existe rigor e fiabilidade na informação orçamental (cumprimento da legalidade e do orçamento), financeira, económica e patrimonial (imagem verdadeira e apropriada) reflectida nas contas do município.

Neste capítulo iremos então proceder à análise de conformidade dos sistemas de contabilidade orçamental e patrimonial.

Para o efeito elaborou-se um questionário de validação das demonstrações financeiras, em conformidade com os princípios e normas estabelecidos pelo POCAL e com as orientações emitidas pela Comissão de Normalização Contabilística da Administração Pública (CNCAP) e esclarecimentos veiculados pelo Subgrupo de Apoio Técnico na Aplicação do POCAL (SATAPOCAL). Adicionalmente, foram utilizados como suporte o “*Auto-teste aos Documentos de Prestação de Contas*” (Marçal, 2004) e o *check-list* de verificações da Inspeção Geral de Finanças (Amado e Duarte, 2006b)<sup>133</sup>, que integra as principais áreas de informação dos mapas de prestação de contas, concretamente Balanço, Demonstração de Resultados e correspondentes mapas anexos.

Na elaboração do referido questionário foram seleccionadas apenas questões que se entenderam pertinentes para a avaliação global da conformidade dos documentos de prestação de contas e, especificamente, para a aferição da coerência da informação apurada pelos sistemas de contabilidade orçamental e patrimonial. Deste modo, pretende-se a identificação de eventuais erros, omissões ou não conformidades que porventura possam desvirtuar os resultados.

Foram analisados os mapas integrantes dos documentos de prestação de contas, dos exercícios de 2004 a 2007, por áreas, percorrendo e confrontando informação orçamental e/ou patrimonial relativa a:

- Imobilizado
- Dívidas de Terceiros
- Disponibilidades (Depósitos em Instituições Financeiras e Caixa) e Títulos negociáveis

---

<sup>133</sup> “*Guião para o controlo das Autarquias Locais numa lógica de grupo*”, Setembro de 2006, elaborado para utilização pela Inspeção Geral de Finanças, aperfeiçoado na sequência de um conjunto de auditorias realizadas pela IGF, no domínio da consolidação das contas dos municípios com as entidades (empresariais ou não) relativamente às quais detêm uma posição financeira dominante.

- Fundo Patrimonial
- Empréstimos
- Outras Dívidas a Terceiros
- Custos e Perdas
- Proveitos e Ganhos.

Em alguns itens houve necessidade de recorrer aos Balancetes Analíticos, acumulados, à data de 31 de Dezembro e os mapas orçamentais da “Posição Actual do Orçamento da Despesa” <sup>134</sup> de cada ano.

Da análise efectuada extraiu-se a informação, de acordo com o questionário de validação elaborado, que se apresenta de forma esquemática no quadro 35.

Apresentam-se então as questões alvo de reflexão e confrontação, especificando para cada uma delas o mapa e/ou conta a que se refere, em cada um dos subsistemas Patrimonial e Orçamental.

Alguns itens referem-se apenas a um dos subsistemas, mas apresentam-se pois entenderam-se adequados como indicadores de coerência e fiabilidade da informação apresentada nos documentos de prestação de contas. Para as questões que revelaram concordância é apresentado no espaço da tabela respectivo o valor apurado. Para eventuais discordâncias apresentam-se os dois valores encontrados nos mapas e/ou contas analisadas.

Para os parâmetros que sobrepõem os dois subsistemas contabilísticos são apresentados o mapa e/ou conta em que a informação foi encontrada e, em cada campo respectivo, os valores apurados para cada ano.

Deste modo, chegou-se a uma confrontação de resultados que permitiu identificar informação concordante e como tal fiável (identificada na tabela por “Ok” na coluna referente à conformidade) e reconhecer algumas não conformidades (representadas no quadro com a sigla “NC”).

Passaremos à apresentação esquemática dos resultados obtidos com base nas análises efectuadas, através do quadro seguinte:

---

<sup>134</sup> Que desagrega os montantes da despesa em compromissos, facturado, pago e dívida orçamental por classificação económica.

## Quadro 35 - Conformidade Horizontal

Un: Euros (€)

Áreas: (Mapas e informação)					Documentos e registos de escrituração permanente	Outputs - Valores apurados															
	Sistema Patrimonial		Sistema Orçamental			2004				2005				2006				2007			
	Conta Patrim	Mapa Patrim	Conta Orçam	Mapa Orçam		Patrimonial	Orçamental	Docum. e Registos de Escrituração Permanente	Conformidade	Patrimonial	Orçamental	Docum. e Registos de Escrituração Permanente	Conformidade	Patrimonial	Orçamental	Docum. e Registos de Escrituração Permanente	Conformidade	Patrimonial	Orçamental	Docum. e Registos de Escrituração Permanente	Conformidade
IMOBILIZADO									-												
1. O saldo da conta 41.1 - Investimentos Financeiros coincide com o total dos activos de rendimento variável constante do mapa 8.3.5.2 ?	41.1	8.3.5.2				5.629.181,51			Ok	9.698.972,03			Ok	12.048.071,57			Ok	12.048.071,57			Ok
2. As imobilizações em curso constantes do Balanço coincidem com as reflectidas no mapa do Activo Bruto (ponto 8.2.7. do POCAL)?	44.5	8.2.7				23.108.810,98			Ok	28.394.110,65			Ok	31.506.459,68			Ok	40.479.081,00			Ok
3. As amortizações acumuladas em cada conta patrimonial do Balanço coincidem aos respectivos valores das amortizações constantes do mapa Amortizações e Provisões, constante do ponto 8.2.7. do POCAL (saldo final)?	48	8.2.7				3.952.371,40			Ok	4.558.332,59			Ok	5.581.725,03			Ok	6.659.739,16			Ok
4. O reforço das amortizações constante do mapa previsto no ponto 8.2.7. do POCAL coincide ao valor da conta 66- Amortizações do exercício, constante da Demonstração de Resultados (DR)?	66	8.2.7				1.024.565,72			Ok	1.105.735,14			Ok	1.130.140,22			Ok	1.118.806,19			Ok
DISPONIBILIDADES (Depósitos em instituições financeiras e									-				-				-				-
5. O valor de caixa e de depósitos em instituições financeiras ( contas 11 e 12 ) constantes do Balanço coincide aos respectivos montantes inscritos no Resumo Diário de Tesouraria (RDT)?	11 e 12				RDT	1.365.205,58		1.365.205,58	Ok	2.903.947,96		2.903.947,96	Ok	3.401.057,25		3.401.057,25	Ok	2.459.655,93		2.459.655,93	Ok
5.1. Os valores de caixa, constantes do RDT de 31 de Dezembro, coincidem com o reflectido no Balanço ao nível da conta 11 - Caixa?	11				RDT	51.821,32		51.821,32	Ok	10.050,34		10.050,34	Ok	48.589,68		48.589,68	Ok	3.678,75		3.678,75	Ok
5.2. Os valores de depósitos em instituições financeiras, constantes do RDT, coincidem com o reflectido no Balanço ao nível da conta 12 - Depósitos em instituições financeiras?	12				RDT	1.313.384,26		1.313.384,26	Ok	2.893.897,62		2.893.897,62	Ok	3.352.467,57		3.352.467,57	Ok	2.455.977,18		2.455.977,18	Ok
6. O saldo devedor do activo de depósitos em instituições financeiras corresponde ao valor total da coluna B do mapa síntese das reconciliações bancárias ? - Anexo V	12				MSRB	1.313.384,26		1.313.384,26	Ok	2.893.897,62		2.893.897,62	Ok	3.352.467,57		3.352.467,57	Ok	2.455.977,18		2.455.977,18	Ok
7. O valor do saldo para a gerência seguinte do Mapa de Fluxos de Caixa - MFC - (incluindo, se for o caso, o valor em dinheiro das cauções prestadas por fornecedores, reflectidos no MFC - Contas de Ordem) coincide com os montantes inscritos no RDT?				7.5. MFC	RDT		1.365.205,58	1.365.205,58	Ok		2.903.947,96	2.903.947,96	Ok		3.401.057,25	3.401.057,25	Ok		2.459.655,93	2.459.655,93	Ok
8. O saldo das contas 11 - Caixa e 12 - Depósitos em Instituições Financeiras coincide com o saldo para a gerência seguinte do mapa 7.5 - Mapa de Fluxos de Caixa ?	11			7.5. MFC		51.821,32		1.365.205,58	Ok	10.050,34		2.903.947,96	Ok	48.589,68		3.401.057,25	Ok	3.678,75		2.459.655,93	Ok
	12			7.5. MFC		1.313.384,26			Ok	2.893.897,62			Ok	3.352.467,57			Ok	2.455.977,18			Ok
TÍTULOS NEGOCIÁVEIS									-				-				-				-
9. O saldo da conta 15 - Aplicações de Tesouraria de curto prazo coincide com o saldo do mapa 8.3.5.1 - Activos de Rendimento Fixo ?	15	8.3.5.1				0,00			Ok	0,00			Ok	0,00			Ok	0,00			Ok
10. O saldo da conta 18 - Outras Aplicações de Tesouraria de curto prazo coincide com o saldo do mapa 8.3.5.2 - Activos de Rendimento Variável ?	18	8.3.5.2				0,00			Ok	0,00			Ok	0,00			Ok	0,00			Ok
DÍVIDAS DE TERCEIROS									-				-				-				-
11. O saldo global de Operações de Tesouraria (OT) constante do Mapa de OT é igual ao saldo para a gerência seguinte de operações de tesouraria reflectido do MFC? Em caso de resposta negativa, essa diferença coincide com o valor das cauções em dinheiro consideradas como contas de ordem?				7.5. e 7.6.			456.799,04		Ok		685.217,15		Ok		513.286,72		Ok		506.410,05		Ok
12. O montante em dívida do Mapa de OT encontra-se reflectido no mapa 8.3.6.2 - Outras dívidas a terceiros?				7.6 e 8.3.6.2			456.799,04		Ok		685.217,15		Ok		513.286,72		Ok		506.410,05		Ok

## Quadro 35 - Conformidade Horizontal

Un: Euros (€)

						Outputs - Valores apurados																
Áreas: (Mapas e informação)	Sistema Patrimonial		Sistema Orçamental		Documentos e registos de escrituração permanente	2004				2005				2006				2007				
	Conta Patrim	Mapa Patrim	Conta Orçam	Mapa Orçam		Patrimonial	Orçamental	Docum. e Registos de Escrituração Permanente	Conformidade	Patrimonial	Orçamental	Docum. e Registos de Escrituração Permanente	Conformidade	Patrimonial	Orçamental	Docum. e Registos de Escrituração Permanente	Conformidade	Patrimonial	Orçamental	Docum. e Registos de EscrituraçãoPermanente	Conformidade	
13. Os recebimentos de OT, que constam do MFC, coincidem com os valores das colunas do movimento anual credor do Mapa de OT?				7.5. e 7.6.			2.348.795,74		Ok		2.526.279,76		Ok		2.403.516,28		Ok					Ok
14. Os pagamentos de OT, que constam do MFC, coincidem, com os valores das colunas do movimento anual devedor do Mapa de OT?				7.5. e 7.6.			2.300.945,84		Ok		2.297.861,65		Ok		3.401.057,25		Ok					Ok
15. O valor das Dívidas de Cobrança Duvidosa constantes da nota 8.2.22 do Anexo " Notas ao Balanço e à Demonstração de Resultados " do POCAL coincide com o valor inserto na conta 218 - Clientes, contribuintes e utentes de cobrança duvidosa constantes do Balanço?	21.8	8.2.22				0,00			Ok	0,00			Ok	0,00			Ok	0,00				Ok
16. O valor do saldo final de cada uma das contas provisões constantes do mapa 8.2.27 do POCAL coincide com o valor das respectivas provisões constantes do Balanço?	29	8.2.27				0,00			Ok	0,00			Ok	0,00			Ok	0,00				Ok
17. O saldo para a gerência seguinte da rubrica Recibos para Cobrança, do MFC - "Contas de Ordem", (8.2.26) é igual ao espelhado no RDT da mesma rubrica, designada, neste caso, de "Documentos"?				8.2.26	RDT		77.856,04	77.856,04	Ok		69.849,13	69.849,13	Ok		61.836,39	61.836,39	Ok		61.836,39	61.836,39		Ok
18. A soma das contas 21 - Clientes, Contribuinte e utentes, 26 - Outros Devedores e Credores e 24 - Estado, é corente com o saldo da coluna receitas por cobrar no final do ano do Mapa 7.3.2 - Controlo orçamental da receita (operações orçamentais) ?	21, 24, e 26			7.3.2		1.387.438,25	1.388.543,00		NC	705.685,78	706.079,25		NC	1.723.684,48	1.723.520,07		NC	1.139.102,73	1.139.292,05		NC	
19. A soma das contas 26 - Outros Devedores e Credores e 24 - Estado (Operações de Tesouraria), coincide com o saldo devedor do Mapa 7.6 - Mapa de Operações de tesouraria?	26 e 24			7.6		0,00	0,00		Ok	0,00	0,00		Ok	0,00	0,00		Ok	0,00	0,00		Ok	
FUNDO PATRIMONIAL									-				-				-				-	
20. O valor de RL do Balanço coincide com o valor evidenciado na DR?	88	5 e 6				854.072,21			Ok	9.014.277,14			Ok	5.961.927,59			Ok	6.420.036,13			Ok	
21. A nota 8.2.28 do Anexo "Notas ao balanço e à demonstração de resultados" do POCAL, descreve, fundamentadamente e em termos globais, os movimentos ocorridos ao longo do ano nas contas da classe 5?									Ok				Ok				Ok				Ok	
EMPRÉSTIMOS									-				-				-				-	
22. O valor das amortizações pagas no exercício, a título de empréstimos de curto prazo, constante do Mapa 8.3.6.1. (Empréstimos) é igual ao relevado na rubrica 10.05. do Mapa de Controlo Orçamental da Despesa?			10.05	8.3.6.1		500.000,00			Ok	0,00			Ok	0,00			Ok	0,00			Ok	
23. O valor das amortizações pagas no exercício, relativamente a empréstimos de médio/longo prazo, constante do Mapa 8.3.6.1. (Empréstimos) é igual ao relevado na rubrica 10.06. do Mapa de Controlo Orçamental da Despesa?			10.06	8.3.6.1		1.740.484,77			Ok	2.949.035,40			Ok	3.554.869,09			Ok	3.040.619,95			Ok	
24. O total das receitas provenientes da utilização de empréstimos de curto prazo contratados, registado na rubrica 12.05. - Passivos financeiros, do mapa de controlo orçamental da receita, coincide com o respectivo valor constante da coluna de capital utilizado do Mapa previsto no ponto 8.3.6.1. do POCAL?			12.05	8.3.6.1		500.000,00			Ok	0,00			Ok	0,00			Ok	789.700,00			Ok	
25. O total das receitas provenientes da utilização de empréstimos de médio/longo prazos, registado na rubrica 12.06. - Passivos financeiros, do mapa de controlo orçamental da receita, coincide com o acréscimo verificado no ano na coluna de capital utilizado do Mapa previsto no ponto 8.3.6.1. do POCAL?			12.06	8.3.6.1		1.233.642,74			Ok	0,00			Ok	2.875.898,00			Ok	931.867,97			Ok	

# A Conformidade dos Documentos de Prestação de Contas nos Subsistemas Contabilísticos do POCAL

- um contributo para a tomada de decisão

## Quadro 35 - Conformidade Horizontal

Un: Euros (€)

Áreas: (Mapas e informação)	Sistema Patrimonial				Sistema Orçamental				Documentos e registos de escrituração permanente	Outputs - Valores apurados															
	2004		2005		2006		2007																		
	Patrimonial	Orçamental	Docum. e Registos de Escrituração Permanente	Conformidade	Patrimonial	Orçamental	Docum. e Registos de Escrituração Permanente	Conformidade		Patrimonial	Orçamental	Docum. e Registos de Escrituração Permanente	Conformidade	Patrimonial	Orçamental	Docum. e Registos de EscrituraçãoPermanente	Conformidade								
26. O saldo da conta 681 - Custos e perdas financeiras - Juros suportados da DR coincide com o respectivo montante inscrito no Mapa 8.2.31. - Demonstração de Resultados financeiros, do Anexo "Notas ao balanço e à demonstração de resultados" do POCAL?	68.1	8.2.3.1				2.414.492,48			Ok	2.361.185,22			Ok	2.713.415,79			Ok	3.614.515,97			Ok				
27. O saldo da conta 681 - Custos e perdas financeiras - Juros suportados da DR é coerente com o valor dos juros suportados no exercício constantes do Mapa 8.3.6.1 Empréstimos do POCAL?	68.1			8.3.6.1		2.414.492,48	1.178.671,27		Ok	2.361.185,22	1.152.364,29		Ok	2.713.415,79	1.515.522,96		Ok	3.614.515,97	1.889.433,60		Ok				
28. O Mapa 8.2.31. - Demonstração de Resultados Financeiros, do Anexo "Notas ao balanço e à demonstração de resultados" do POCAL, é coerente com o Mapa 8.3.6.1. - Empréstimos no que diz respeito aos juros de empréstimos pagos no exercício?		8.2.3.1	-	8.3.6.1		2.414.492,48	1.178.671,27		Ok	2.361.185,22	1.152.364,29		Ok	2.713.415,79	1.515.522,96		Ok	3.614.515,97	1.889.433,60		Ok				
29. O valor dos juros pagos no exercício relativamente a empréstimos de curto prazo constante do Mapa 8.3.6.1. - Empréstimos é igual ao relevado na rubrica 03.01.03.01. do Mapa de Controlo Orçamental da Despesa?			03.01.03.01	8.3.6.1			5.036,26		Ok		0,00		Ok		0,00		Ok		25.181,26 vs 19.670,89		NC				
30. O valor dos juros pagos no exercício a título de empréstimos de médio/longo prazos, constante do Mapa 8.3.6.1. - Empréstimos é igual ao relevado na rubrica 03.01.03.02. do Mapa de Controlo Orçamental da Despesa?			03.01.03.02	8.3.6.1			1.173.635,01		Ok		1.152.364,29		Ok		1.515.522,96		Ok		1.864.252,34 vs 1.864.762,71		NC				
31. O saldo da conta 2312 - Empréstimos Obtidos de Médio Longo Prazo constante no Balanço coincide com a coluna do capital em dívida do mapa 8.3.6.1. - Empréstimos ( Médio e Longo Prazo ) do POCAL?	2312			8.3.6.1		50.497.807,17	51.588.356,59		NC	47.074.875,84	48.639.321,20		NC	46.500.071,40	47.960.350,10		NC	44.391.319,42	45.851.598,12		NC				
31.1 Está reflectida a parte dos empréstimos de MLP - conta 2312 que passa a curto prazo dado terem um período de exigibilidade inferior a 12 meses?	2312 CP					0,00			NC	0,00			NC	0,00			NC	0,00			NC				
32. O saldo da conta 2311 - Empréstimos Obtidos de Curto Prazo constante no Balanço coincide com a coluna do capital em dívida do mapa 8.3.6.1. - Empréstimos ( Curto Prazo ) do POCAL?	2311			8.3.6.1		0,00	0,00		Ok	0,00	0,00		Ok	0,00	0,00		Ok	789.700,00	789.700,00		Ok				
OUTRAS DÍVIDAS A TERCEIROS																									
33. O valor das dívidas de médio e longo prazo do mapa 8.3.6.2 - Outras dívidas a terceiros do POCAL coincide com a rubrica de dívidas a terceiros de médio e longo prazo do Balanço - conta 261 (com leasing)?	26.1 Leasing			8.3.6.2		37.325.400,48	37.325.400,48		Ok	33.256.821,05	33.256.821,05		Ok	31.221.402,45	31.221.402,45		Ok	27.067.059,47	27.067.059,47		Ok				
34. O valor das dívidas de médio e longo prazo do mapa 8.3.6.2 - Outras dívidas a terceiros do POCAL coincide com a rubrica de dívidas a terceiros de médio e longo prazo do Balanço - com plano de pagamentos/factoring ?	[26.1] [22.1] [26.89] Outros Devedores e Credores-Factoring/Acordos Pagamento			8.3.6.2		0,00	11.544.422,58		NC	0,00	10.662.242,88		NC	6.990.431,29	16.594.058,53		NC	10.063.881,24	10.063.881,24		Ok				
35. A soma das contas 22.1 - Fornecedores c/c, 26.1 - Out Devedores e Credores, 26.2 Pessoal, 26.4 - Administração autárquica, 26.7 - Consultores/assessores, 26.8 - Devedores e Credores diversos é coerente com o valor total da coluna "compromissos por pagar" do mapa 7.3.1 ?	[22.1] [26.1] [26.2] [26.4] [26.7] [26.8]			7.3.1		25.894.654,03	39.808.048,70		NC	29.542.406,46	46.690.450,73		NC	27.903.590,29	46.006.766,38		NC	34.787.859,41	68.249.698,65		NC				
36. A soma das contas 26 - Outros devedores** e 24 - Estado** coincide com o saldo credor do Mapa de Operações de Tesouraria ?	[26] [24] - [21.7]			7.6		230.472,77	230.472,77		Ok	392.815,97	392.815,97		Ok	278.849,95	278.849,95		Ok	287.380,82	287.380,82		Ok				

## Quadro 35 - Conformidade Horizontal

Un: Euros (€)

						Outputs - Valores apurados															
Áreas: (Mapas e informação)	Sistema Patrimonial		Sistema Orçamental		Documentos e registos de escrituração permanente	2004				2005				2006				2007			
	Conta Patrim	Mapa Patrim	Conta Orçam	Mapa Orçam		Patrimonial	Orçamental	Docum. e Registos de Escrituração Permanente	Conformidade	Patrimonial	Orçamental	Docum. e Registos de Escrituração Permanente	Conformidade	Patrimonial	Orçamental	Docum. e Registos de Escrituração Permanente	Conformidade	Patrimonial	Orçamental	Docum. e Registos de EscrituraçãoPermanente	Conformidade
CUSTOS E PERDAS								-				-				-					-
37. O saldo da conta 61 - Custos e Perdas - Custo das mercadorias vendidas e das matérias consumidas da DR coincide com o montante respectivo inscrito no Mapa 8.2.29 - Demonstração do custo das mercadorias vendidas e das matérias, do Anexo "Notas ao balanço e à demonstração de resultados do POCAL?"	61	8.2.29				926.346,66		Ok	1.177.084,24			Ok	641.527,33			Ok	824.552,50				Ok
PROVEITOS E GANHOS								-				-				-					-
38. O total dos Impostos Municipais Directos (IMI, IMT, IMV e Derrama) e Indirectos (Taxas) registados na conta 72 - Impostos e Taxas é coerente com o total da receita cobrada líquida do Mapa 7.3.2 - Controlo Orçamental da Receita ?	72		01/02/04	7.3.2		21.957.700,51	20.794.578,71	NC	20.559.281,48	20.850.013,47		NC	21.834.184,99	22.092.692,91		NC	23.722.446,83	23.929.742,09			NC
39. A participação no FGM e FBM (FEF, FSM e P.F. IRS em 2007) registados na conta 742111 - Transferências Correntes coincidem com o saldo do mapa 8.3.4.4 - Transferências Correntes?	742111		06.03.01 .02 .03	8.3.4.4		5.280.988,00	5.280.988,00	Ok	5.386.608,00	5.386.608,00		Ok	5.386.608,00	5.386.608,00		Ok	7.104.876,00	7.104.876,00			Ok
40. A participação no FGM e FBM (FEF e P.F.IRS em 2007) registados na conta 742112 - Transferências Capital coincidem com o saldo do mapa 8.3.4.5 - Transferências de capital ?	742112		10.03.01 .03	8.3.4.5		3.520.659,00	3.520.659,00	Ok	3.591.072,00	3.591.072,00		Ok	3.591.072,00	3.591.072,00		Ok	1.648.362,00	1.648.362,00			Ok
41. O saldo da conta 7841 - Rendimentos de participações de capital coincide com o total da receita líquida do Mapa 7.3.2 - Controlo Orçamental da Receita - (Class. Econom 0507)	7841		05.07	7.3.2		45.935,50	45.935,50	Ok	0,00	0,00		Ok	0,00	0,00		Ok	8.525,65	8.525,65			Ok



Começamos tecer algumas considerações e discutir ideias nas áreas de imobilizado e empréstimos, antes de passarmos para a análise propriamente dita das não conformidades encontradas.

- **Imobilizado**

Numa análise directa aos Documentos de Prestação de Contas nesta área, poderíamos julgar que as imobilizações em curso constantes no balanço teriam um valor coerente<sup>147</sup> com o montante executado no Mapa de Execução Anual do Plano Plurianual de Investimentos (MEAPPI), ou, os aumentos de imobilizado verificados no mapa do Activo Bruto (previsto no ponto 8.2.7. do POCAL) seriam coerentes com o montante anual executado no Mapa de Execução Anual do Plano Plurianual de Investimentos.

No entanto, este tipo de validação não é possível efectuar-se, pois existem incompatibilidades formais entre os dois mapas dos dois sistemas. Ou seja, no subsistema orçamental (mapa MEAPPI - 7.3) registam-se apenas pagamentos efectuados no ano e de anos anteriores e, enquanto que o subsistema patrimonial regista as obrigações constituídas (facturação). Ou melhor, no MEAPPI são discriminados os montantes previstos e os executados (pagos), enquanto que no balanço os montantes apresentados referem-se a obrigações constituídas, ou seja, aos montantes facturados, valores estes que, não são directamente comparáveis.

Estaremos de acordo que, para além das sugestões de reorganização da informação constante no MEAPPI referidas por Carvalho *et al.* (2002:224) - comentário nº 75, deveria incluir-se, ainda, numa próxima de revisão do POCAL, três novas colunas com a facturação de anos anteriores, do ano e global, por acção /projecto.

Execução do PPI (Valores em euros)					
Montante Facturado			Montante Executado (Pago)		
Anos anteriores	Ano	Total	Anos anteriores	Ano	Total

Desta forma, seria possível conciliar e validar a conformidade da informação prestada nesta área.

---

<sup>147</sup> Valor de imobilizado no balanço superior ao montante executado no Mapa de Execução Anual do Plano Plurianual de Investimentos (MEAPPI).

Para além disso, deixamos aqui o registo de outras situações identificadas no caso em estudo, que também contribuem para a incoerência de valores entre os mapas dos 2 subsistemas:

- Existem rubricas que integram o MEAPPI, como é o caso dos fornecimentos contínuos de materiais, que foram considerados na patrimonial como custo e não foram apurados os respectivos valores de investimentos executados por administração directa, tendo esta situação como consequência, a subavaliação do património municipal;
- Foram atribuídos subsídios e celebrados protocolos de colaboração para a realização de obras de reabilitação, por exemplo, entre a CMA e entidades terceiras<sup>148</sup> não constantes do PPI e são registadas após concluídas como imobilizado do MA;
- Nas operações de regularização de inventários e doações são reflectidas no balanço e não são apresentadas no MEAPPI;
- Existem, necessariamente, divergências nas operações de IVA dedutível,
- Há a possibilidade, via programa informático de contabilidade, de reflectir investimentos no balanço e não contabilizar no PPI (caso não exista, uma forma obrigatória de conferir esta informação).

- **Empréstimos**

O saldo da conta 68.1 - Custos e perdas financeiras - Juros suportados da Demonstração de Resultados coincide com o respectivo montante inscrito no mapa 8.2.31 - Demonstração de Resultados Financeiros, do Anexo "Notas ao balanço e à demonstração de resultados" do POCAL, como seria de esperar, mas não é coerente com o valor dos juros suportados no exercício, constantes do Mapa 8.3.6.1. - Empréstimos do POCAL. De facto, apesar do valor da conta patrimonial ser superior ao valor apurado no mapa orçamental, como seria lógico do ponto de vista contabilístico, constata-se, em todos os anos, uma diferença exageradamente superior (105% em 2004 e 91% em 2007), o que a torna incoerente.

---

<sup>148</sup> Juntas de Freguesia, Associações sem fins lucrativos, empresas municipais e intermunicipais

Adicionalmente, o valor dos juros pagos no exercício a título de empréstimos de curto prazo e de médio/longo prazos, constante do Mapa 8.3.6.1. – Empréstimos, deveria ser igual ao relevado nas rubricas 03.01.03.01. e 03.01.03.02. do Mapa de Controlo Orçamental da Despesa, respectivamente, o que acontece para os anos de 2004, 2005 e 2006, nas não se verifica em 2007, apesar do valor total (somatório dos valores apurados em 03.01.03.01. e 03.01.03.02. e empréstimos de curto prazo e de médio/longo prazos do Mapa 8.3.6.1.) ser concordante.

O quadro seguinte especifica os valores em análise:

**Quadro 36 - Juros de empréstimos contraídos pelo MA (2004 a 2007)**

Un: euros (€)

Empréstimos (juros)		Sistema Patrimonial			Sistema Orçamental				
		Conta 68	Mapa 8.2.31		Conta 03.01.03.01 (CP)	Conta 03.01.03.02 (MLP)	Mapa 8.3.6.1		
			Conta 68.1	Conta 68.8			CP	MLP	Somatório
Ano	2004	2.421.464,40	2.414.492,48	6.971,92	5.036,26	1.173.635,01	5.036,26	1.173.635,01	1.178.671,27
	2005	2.367.293,31	2.361.185,22	6.108,09	0,00	1.152.364,29	0,00	1.152.364,29	1.152.364,29
	2006	2.720.206,59	2.713.415,79	6.790,80	0,00	1.515.522,96	0,00	1.515.522,96	1.515.522,96
	2007	3.626.659,49	3.614.515,97	12.143,52	25.181,26	1.864.252,34	19.670,89	1.869.762,71	1.889.433,60

Refira-se a propósito do quadro anterior que, em verdade, poderia acontecer o saldo da conta 68.1 não ser coerente com o valor dos juros suportados no exercício constantes do Mapa 8.3.6.1, caso a Autarquia estivesse a incluir na coluna de juros do mapa referido outros encargos bancários com os empréstimos e a relevá-los contabilisticamente na 68.81 – Outros Custos e Perdas Financeiros – Serviços Bancários. Porém, isto não acontece no caso em estudo. A diferença resulta da consideração na conta 68.1, para além dos juros suportados com empréstimos bancários, de outros relativos a Locação Financeira, Factoring e Acordos de Pagamento.

Apesar de constataremos a diferença, e tendo de imediato suscitado a nossa atenção, não constitui uma efectiva não conformidade pelas razões atrás referidas. Esta conferência seria possível se existisse um mapa idêntico ao dos empréstimos (8.3.6.1), com a identificação dos encargos mensais dos contratos de locação financeira e acordos de pagamento, conforme sugerido por Carvalho, *et al.* (2002:263) - comentário nº 88.

### 10.1.3. Não conformidades encontradas

A análise efectuada aos documentos de prestação de contas, nos exercícios de 2004 a 2007, apresentada no ponto anterior, permitiu apurar algumas não conformidades, sobre as quais iremos agora debruçar-nos, organizando-as por áreas.

- **Dívidas de Terceiros**

A soma das contas 21 - Clientes, Contribuinte e Utentes, 26 - Outros Devedores e Credores e 24 – Estado não é coerente com o saldo da coluna receitas por cobrar no final do ano, do Mapa 7.3.2 - Controlo orçamental da receita, conforme se pode verificar no quadro seguinte:

**Quadro 37 - Dívidas de Terceiros do MA, de 2004 a 2007**

Un: euros (€)

Dívidas de Terceiros		Sistema Patrimonial				Sistema Orçamental		Diferenças	
		Conta 21	Conta 24	Conta 26	Somatório	Mapa 7.3.2. (receitas p/pagar)	Mapa 7.6 [Saldo credor p/ gerência seguinte]	(a) – (b) ≥0	(a) – (b) <0
		(Operações Orçamentais e de Tesouraria)				(b)		(c)	(d)
Ano	2004	1.362.472,13	0,00	24.966,12	1.387.438,25	1.388.543,00	0,00	694,43	-1.789,18
	2005	370.085,08	0,00	335.600,70	705.685,78	706.079,25	1.394,37	1.691,72	-1.809,65
	2006	445.106,85	0,00	1.278.577,63	1.723.684,48	1.723.520,07	783,84	2.662,50	-2.390,19
	2007	507.332,66	0,00	631.770,07	1.139.102,73	1.139.086,05	1.095,29	2.429,27	-2.137,05
(Imposto de selo)									

(Imposto de selo)

Com o objectivo de aferir a integração da informação dos dois subsistemas, confrontamos o total das dívidas de terceiros de curto prazo do sistema patrimonial com as receitas por cobrar no mapa orçamental da receita. E verificámos naturalmente valores em algumas contas patrimoniais superiores a correspondentes classificações económicas orçamentais <sup>[coluna diferença (c)]</sup>, que se devem a:

- Operações de tesouraria (neste caso, essencialmente imposto de selo); e
- Eventual IVA a recuperar – saldo devedor.

Devendo ainda a diferença <sup>[coluna diferença (c)]</sup> coincidir com o “saldo credor” transitado para a gerência seguinte do mapa orçamental 7.6 – Operações de Tesouraria.

No entanto, existem valores significativos na razão inversa [coluna diferença (d)], devendo-se esta diferença, de acordo a responsável da contabilidade do MA, ao “*não carregamento dos saldos iniciais da receita na contabilidade patrimonial em 2003, ano de implementação do POCAL, e posteriormente ter-se efectuado movimentos de restituições e reembolsos, provocando saldo credor em vez de saldo devedor*”.

Esta situação tem-se mantido e agravado pelo menos até 2007.

Analisando estes resultados à luz do que foi referido na revisão bibliográfica da movimentação da conta 251 “Devedores pela execução do orçamento” - ponto 6.2.1, verificamos que o sistema informático<sup>149</sup> não garantiu totalmente a correspondência dos movimentos contabilísticos nos dois subsistemas, ao nível das operações orçamentais e não orçamentais (tesouraria). Por isto, poderemos concluir que os subsistemas em estudo, e para o nosso caso, não se encontram integrados de forma consistente, originando *outputs* de informação diferentes.

Especificando, as divergências encontram-se em contas sujeitas a operações de tesouraria e em movimentos de restituições e reembolsos, conforme se indica no quadro seguinte:

**Quadro 38 - Tipos de receitas / contas de terceiros**

Classificação Económica		Classificação Patrimonial	
070399	Rendas	2113	Clientes Rendas e Alugueres
02020602	Loteamentos e obras	2122	Contribuintes: Impostos indirectos específicos das autarq.locais
02020603	Ocupação da via pública		
02020605	Publicidade		
02020609	Máquinas de Diversão		
02020699	Outros		
04012302	Loteamentos e obras	2123	Contribuintes: Taxas específicas das autarquias locais
04012399	Outras		
040201	Juros de mora		
040204	Coimas e penalidades por contra-ordenações		
070301	Habitações	2131	Utentes – Rendas
07020905	Cemitérios	2132	Utentes – Serviços
07020911	Licenciamento de veículos automóveis		
07020999	Outros		

<sup>149</sup> AIRC (Associação de Informática da Região Centro)

Refira-se, que as divergências são de pequenos montantes, e tem por isso muito pouca representatividade quando comparado com o valor total das dívidas de curto prazo ou com o total das receitas por cobrar.

- **Empréstimos**

O saldo da conta 23.12 - Empréstimos Obtidos de Médio e Longo Prazos constante no Balanço não coincide com a coluna do capital em dívida do mapa 8.3.6.1. – Empréstimos do POCAL.

**Quadro 39 - Empréstimos (capital em dívida)**

Un: euros (€)						
Empréstimos (capital)		Sistema Patrimonial		Sistema Orçamental		Diferenças
		Conta 2311 (CP)	Conta 2312 (MLP)	Mapa 8.3.6.1		
				CP	MLP	
Ano	2004	0,00	50.497.807,17	0,00	51.588.356,59	1.090.549,42
	2005	0,00	47.074.875,84	0,00	48.639.321,20	1.564.445,36
	2006	0,00	46.500.071,40	0,00	47.960.350,10	1.460.278,70
	2007	789.700,00	44.391.319,42	789.700,00	45.851.598,12	1.460.278,70

Com o intuito de avaliar a conformidade da informação constante dos mapas nos dois subsistemas<sup>150</sup>, comparámos o capital em dívida no balanço a 31 de Dezembro de cada ano de empréstimos de curto prazo (conta 2311) e de Médio Longo Prazos (conta 2312) com o mapa 8.3.6.1 – Empréstimos e constatamos discrepâncias<sup>151</sup>.

Na tentativa de encontrar a justificação para as diferenças, questionámos a responsável da contabilidade do MA, referindo que as mesmas têm essencialmente origem em empréstimos do Instituto da Habitação e da Reabilitação Urbana (INH): “*aquando do*

<sup>150</sup> Sendo uma das validações efectuadas no âmbito da prestação de contas pela DGAL e de acordo com o Manual de Apoio Técnico à Aplicação do POCAL, regime completo, 2006, ponto 2.8.1.2

<sup>151</sup> [www.dgae.pt/pdf/erroscontasorcdez2005.pdf](http://www.dgae.pt/pdf/erroscontasorcdez2005.pdf) “Problemas encontrados nos documentos de prestação de contas”, DGAL, Março 2006, pag.5

*lançamento da nota de débito relativo a amortização de capital e juros do empréstimo e consequente emissão da ordem de pagamento, o sistema informático passa o montante em causa da conta 2312 para 2689, no início do ano seguinte é feito pagamento...".* Paralelamente, contactámos a AIRC e obtivemos a confirmação do procedimento definido para esta operação, através do seguinte exemplo:

1. Movimento Credor referente à Amortização

268 (C)	23
500	1000
	500
2521 Econ	2529
500	500

2. Ordem de Pagamento

3. Pagamento

268 (C)	12
500	1000
500	500
2521 Econ	2529
500	500
500	500

Fonte: AIRC

Como nos quatro anos analisados este empréstimo não foi pago na totalidade, no final de cada ano, a ordem de pagamento é parcialmente anulada, passando o valor em dívida para a conta originária, neste caso para a 2689. Do exposto, discordamos deste movimento contabilístico, porque para além de não se conseguir aferir directamente a conformidade da informação a partir dos mapas referidos, irá provocar distorção ao nível da exigibilidade das dívidas a terceiros a Médio, Longo e Curto Prazos no Balanço, como iremos verificar no ponto seguinte (10.1.4).

Esta questão, tem sido alvo de controvérsia na medida em que a DGAL<sup>152</sup> considera que o valor das dívidas a Médio Longo Prazo incluída no Balanço, terá de coincidir com o montante constante do mapa 8.3.6.1 – Empréstimos, aliás, é esta a presente questão de verificação.

<sup>152</sup> De acordo com o Manual de Apoio Técnico à Aplicação do POCAL, regime completo, 2006, ponto 2.8.4.2

Outra consequência, é o reconhecimento dos juros de empréstimos efectuado no ano em que são efectivamente pagos, sem se ter em consideração o período temporal a que dizem respeito. Isto constitui uma violação do princípio contabilístico “Especialização do exercício” e tem como consequência a deturpação da imagem económica ao nível da prestação de contas do município, relativamente a cada ano em análise.

Mais, verificou-se que não foi reflectida nos documentos analisados a parte dos empréstimos de médio e longo prazo (conta 23.12) que passa a curto prazo dado terem um período de exigibilidade inferior a 12 meses. De facto, analisaram-se os documentos de prestação de contas e não se encontra, em nenhum dos anos estudados, nas rubricas referente ao curto prazo do balanço, o registo dos montantes de MLP a amortizar nos doze meses seguintes.

Este procedimento também não é entendido pela DGAL<sup>153</sup> como sendo correcto, pelas mesmas razões atrás mencionadas, e talvez por isso adoptou uma posição mais conservadora, para que facilmente possa validar os mapas de todos os municípios em tempo útil.

Em nossa opinião, se a reflexão das dívidas de empréstimos de Médio e Longo Prazos no Curto Prazo do Balanço for regista numa conta distinta (por exemplo 23.13), teríamos duas vantagens: por um lado a DGAL efectuaria facilmente o seu trabalho de conferência dos documentos [saldos das contas 23.12 + 23.13 = Mapa 8.3.6.1] e por outro, a dívida desta natureza estaria devidamente ajustada à sua exigibilidade.

---

<sup>153</sup> [www.dgaa.pt/pdf/erroscontasorcdez2005.pdf](http://www.dgaa.pt/pdf/erroscontasorcdez2005.pdf) “Problemas encontrados nos documentos de prestação de contas”, DGAL, Março 2006.



## • Outras Dívidas a Terceiros

A análise efectuada ao mapa 8.3.6.2 - Outras dívidas a terceiros permitiu, em primeira instância, constatar que nem sempre a dívida a 31 de Dezembro de um ano coincide com a dívida a 1 de Janeiro do ano seguinte. Ora, o quadro seguinte pretende mostrar precisamente isto:

**Quadro 40 - Outras Dívidas a Terceiros do MA, entre 2004 e 2007**

Un: euros (€)

Dívidas a Terceiros		Ano							
Mapa 8.3.6.2 Dívida - caracterização	Data	2004		2005		2006		2007	
		1 Jan	31 Dez	1 Jan	31 Dez	1 Jan	31 Dez	1 Jan	31 Dez
<b>Curto prazo</b>		31.002.439	29.923.319	29.932.642	35.788.717	35.788.717	33.515.187	33.515.187	39.526.276
CP – Outras dívidas a terceiros		31.002.045	29.921.844	29.931.167	35.786.278	35.786.278	33.512.084	33.512.084	39.523.380
CP – OT emitidas e não cobradas		394	1.475	1.475	2.439	2.439	3.104	3.104	2.896
<b>Médio e Longo Prazo</b>		42.033.954	48.869.823	48.862.706	43.919.064	43.919.064	47.815.461	38.211.834	37.130.940
Instituições de Locação Financeira		37.536.116	37.325.401	37.318.284	33.256.821	33.256.821	31.221.403	31.221.403	27.067.059
Out. Div. Não Bancárias a Inst. Financeiras		4.497.838	0	0	0	0	0	0	0
Out. Div. / Acordos de Pagamentos		0	5.495.190	5.495.190	5.495.190	10.662.243	9.603.627	0	3.132.445
Out. Div. / Contratos de Factoring		0	6.049.232	6.049.232	5.167.053	0	6.990.431	6.990.431	6.931.436

Adicionalmente, da análise do quadro apresentado verifica-se que os valores contabilizados em 31 de Dezembro de 2005 como “Outras dívidas - Contratos de Factoring” passam a integrar a rubrica “Acordos de Pagamentos” em 1 de Janeiro de 2006, sendo somada à que já existia nesta rubrica. De 2006 para 2007 simplesmente desaparece o valor inscrito na rubrica “Outras dívidas - Acordos de Pagamentos” em 31 de Dezembro de 2006. Tentando perceber esta discordância constatou-se que o valor em causa (9.603.627 €) se refere a duas entidades, em 31 de Dezembro de 2006, sendo que uma delas deixa de ser considerada em 2007, não existindo qualquer referência em notas ao balanço de demonstração de resultados destas alterações.

Tendo como consequência a falta de coerência e de comparabilidade entre os documentos que constituem a prestação de contas e violado o princípio da consistência.

Finalmente, o valor das dívidas de curto prazo do mapa 8.3.6.2 - Outras dívidas a terceiros do POCAL não coincide com a rubrica de dívidas a terceiros de curto prazo do Balanço (excepto empréstimos de curto prazo, operações de tesouraria e cauções e garantia prestadas em dinheiro), com a excepção do ano 2004.

A análise da integração dos dois subsistemas, ao nível das dívidas a terceiros de curto prazo, é feita neste ponto ao constatararmos que a soma das contas 22.1 - Fornecedores c/c, 26.11 - Outros Devedores e Credores, 26.2 - Pessoal, 26.4 - Administração autárquica, 26.7 - Consultores/assessores e 26.8 - Devedores e Credores diversos (deduzida das operações de tesouraria, amortizações a pagar no ano (n+1) relativo a empréstimos e leasings) não é coerente com o valor total da coluna "compromissos por pagar" <sup>(1)</sup> do mapa 7.3.1. (excluindo os planos de pagamento negociados com fornecedores ou aceites por proposta dos mesmos).

#### Quadro 41 - Dívidas a Terceiros - Curto prazo

Un: euros (€)

Anos	Sistema Patrimonial						Sistema Orçamental		
	Contas 22.1 +26.2 +26.4 +26.7 +26.8 +26.11	Operações de Tesouraria	Empréstimo de Curto Prazo	Saldo IVA Credor	Amort. Leasing / Emp. n+1	(a) - (b) - (c) - (d) - (e)	Mapa 7.3.1.  Dívida Orçamental (2)	Mapa 8.3.6.2.  Factoring / Acordos Pagam.	(g) - (h)
	(a)	(b)	(c)	(d)	(e)	(f)	(g)	(h)	(i)
2004	29.923.318,70	456.799,04	0,00	10.194,65	292.148,00	29.164.177,01	29.117.202,35	0,00	29.117.202,35
2005	35.786.257,58	685.217,15	0,00	10.509,65	1.988.058,93	33.102.471,85	32.605.182,56	0,00	32.605.182,56
2006	33.512.719,25	513.286,72	0,00	22.994,62	2.047.414,34	30.929.023,57	35.572.193,40	6.990.431,29	28.581.762,11
2007	40.313.435,93	506.410,05	789.700,00	3.531,69	1.863.220,64	37.150.573,55	45.299.727,29	10.063.881,24	35.235.846,05

(1) Diferença entre o total dos compromissos do exercício (estejam ou não facturados) e o Pago (Coluna 7 do mapa 7.3.1).

(2) De acordo com o Mapa Orçamental – "Posição Actual do Orçamento da Despesa"

Dívida Orçamental = Compromissos (coluna 4 do mapa 7.3.1) – Facturado (Total) – Pago (Coluna 7 do mapa 7.3.1)

Começamos por concordar com Fernandes, *et al* (2007:85) quando refere “*só se poderá avaliar após a regularização no final do ano da conta 027 – Compromissos, do sistema orçamental, com a transferência para a conta 05 – Compromissos exercícios futuros de todos os compromissos, que tenham sido assumidos no ano n com previsão de realização esse mesmo ano, mas não deram efectivamente, origem à constituição de uma obrigação contabilística (não originaram factura)*”. De facto, verificámos que nos quatro anos em análise, não é feita a referida regularização no final de cada ano, e por conseguinte a coluna Compromissos por pagar do quadro 7.3.1. contém os compromissos não realizados no ano e as despesas realizadas e não pagas no exercício.

Assim sendo, não é possível confrontar directamente os *outputs* dos dois mapas de forma a aferir a existência de um sistema contabilístico integrado.

Efectivamente e de acordo com o traçado previsto no POCAL, o mapa referido não informa sobre os compromissos por pagar no final do exercício que já se encontrem facturados. Assim, para que possamos prosseguir com o objectivo deste controlo, a coluna dos “*compromissos por pagar*” foi desagregada em facturada e não facturada, e deduzindo os pagamentos efectuados resultará a dívida orçamental.

Da análise dos resultados no quadro anterior, verificámos valores em algumas contas patrimoniais superiores às correspondentes classificações económicas orçamentais [coluna (f) > coluna (i)], que se devem essencialmente a dívida registada na contabilidade patrimonial que não foi comprometida e liquidada na contabilidade orçamental.

Analisada esta questão à luz da revisão bibliográfica efectuada, relativamente à conta 252 “Credores pela execução do orçamento” – ponto 6.2.2 e os contributos de alguns autores como Alexandre (2007: 433) e Carvalho *et al.* (1999) onde referem que o método contabilístico da conta de controlo ou de reflexão, ainda é aquele que garante e em simultâneo a análise das contas patrimoniais de terceiros, a gestão de tesouraria na óptica da classificação económica e a verificação da performance orçamental.

Desta forma verificamos que o software informático<sup>154</sup> não garantiu totalmente a correspondência dos movimentos contabilísticos nos dois subsistemas, ao nível das operações orçamentais e não orçamentais (tesouraria). Por isto, poderemos concluir que os subsistemas em estudo, e para o nosso caso, não se encontram integrados de forma consistente, originando *outputs* de informação diferentes.

Tendo-se como objectivo determinar o impacto efectivo desta não conformidade nos indicadores de gestão autárquica, como veremos adiante no ponto 10.1.4, procedemos ao cálculo da diferença entre os dois mapas com os valores assim determinados:

- o valor da “*Dívida Orçamental*”<sup>155</sup>, excluindo os planos de pagamento negociados com fornecedores ou aceites por proposta dos mesmos (que no caso do MA foram totalmente comprometidos em cada exercício); e
- a soma das dívidas a terceiros constantes do Balanço, conforme indicado no quadro 41, deduzida das Operações de Tesouraria e Cauções, Empréstimo de Curto Prazo, Saldo de IVA a Pagar e das amortizações a pagar no ano n+1 de Leasing e Empréstimos de MLP

---

<sup>154</sup> AIRC (Associação de Informática da Região Centro) que utiliza o método contabilístico da conta de controlo / Reflexão.

<sup>155</sup> Obtido pelo mapa orçamental – “Posição actual do Orçamento da despesa”

O valor das dívidas de médio e longo prazo no mapa 8.3.6.2 - Outras dívidas a terceiros do POCAL não coincide com a rubrica de dívidas a terceiros de médio e longo prazo do Balanço - conta 2689 (com plano de pagamentos/factoring).

**Quadro 42 - Dívidas a Terceiros - Médio e Longo prazo**

Un: euros (€)

Outras Dívidas a Terceiros		Sistema Patrimonial				Sistema Orçamental		
		Conta 22.1	Conta 26.11	Conta 26.89	Somatório	Mapa 8.3.6.2 MLP		
						Leasing	Acordos	Total
MLP								
Ano	2004	0,00	37.325.400,48	0,00	37.325.400,48	37.325.400,48	11.544.422,58	48.869.823,06
	2005	0,00	33.256.821,05	0,00	33.256.821,05	33.256.821,05	10.662.242,88	43.919.063,93
	2006	0,00	31.221.402,45	6.990.431,29	38.211.833,74	31.221.402,45	16.594.058,53	47.815.460,98
	2007	3.132.445,40	27.067.059,47	6.931.435,84	37.130.940,71	27.067.059,47	10.063.881,24	37.130.940,71

De facto, e na sequência desta confrontação<sup>156</sup> concluímos que em 2004, 2005 e 2006 existiu dívidas a terceiros não reconhecidas nos sistemas orçamental e patrimonial, materialmente relevantes, de 11.544.422,58 €, 10.662.242,88 € e 9.603.627,24 €, respectivamente. Questionámos a responsável da contabilidade do MA, ao qual referiu que “essas dívidas encontram-se somente evidenciadas no mapa 8.3.6.2. com efeito meramente indicativo”. Em 2007, os mapas e as respectivas contas evidenciam a regularização desta não conformidade<sup>157</sup>.

Acrescenta-se ainda nesta área em análise, embora não conste do questionário de validação (Quadro 35), que os dados relativos aos contratos de leasing que figuram no mapa “Endividamento MLP – outras dívidas a Instituições Locação Financeira” - mapa 8.3.6.2, não são coincidentes com os do mapa “Contratação Administrativa - situação dos contratos” - mapa 8.3.3. Isto porque, as primeiras colunas deste mapa são preenchidas pela Divisão de Notariado, enquanto que as colunas relativas aos pagamentos são preenchidos pela secção de Contabilidade. Ora, as primeiras dizem respeito aos valores constantes dos contratos, sem IVA, enquanto que as últimas dizem respeito aos

<sup>156</sup> De acordo com o Manual de Apoio Técnico à Aplicação do POCAL, regime completo, 2006, ponto 2.8.1.5

<sup>157</sup> Existindo, contudo, outras dívidas pendentes da empresa Saneamento Integrado dos Municípios da Ria, S.A (SIMRIA) que só foram contabilizadas em 2008 e outras ainda por resolver das empresas Somague e REFER. Veja-se artigo do Jornal de Aveiro de 25 Maio de 2009.

pagamentos do capital acrescido do IVA. Esta evidência traduz-se numa falta de coerência (princípio da consistência) e de comparabilidade entre os documentos que constituem a prestação de contas.

- **Proveitos e Ganhos**

O total dos Impostos Municipais Directos (IMI, IMT, IMV e Derrama) e Indirectos (Taxas) registados na conta 72 - Impostos e Taxas não é coerente com o total da receita cobrada líquida do Mapa 7.3.2 - Controlo Orçamental da Receita, resultante do somatório das rubricas 01 - Impostos Directos, 02 - Impostos Indirectos e 04 - Taxas.

**Quadro 43 - Proveitos e Ganhos / Impostos e Taxas**

Un: euros (€)

Proveitos e Ganhos		Sistema Patrimonial		Sistema Orçamental			
		Conta 72 – Impostos e Taxas	Conta 72.1 – Impostos directos	Conta 7.3.2 – Receita Cobrada Líquida			
				(01.) Impostos Directos	(02.) Impostos Indirectos	(04.) Taxas	Somatório
Ano	2004	21.957.700,51	18.397.010,13	18.397.010,13	1.228.751,88	1.168.816,70	20.794.578,71
	2005	20.559.281,48	17.933.418,37	17.933.418,37	1.882.791,45	1.033.803,65	20.850.013,47
	2006	21.834.184,99	18.574.583,56	18.574.583,56	2.411.837,49	1.106.271,87	22.092.692,91
	2007	23.722.446,83	20.047.243,77	20.047.243,77	2.771.553,43	1.110.944,89	23.929.742,09

Concordamos com Fernandes, *et al* (2007:94) quando refere “Embora os movimentos apresentados no mapa 7.3.2 – Mapa de Controlo Orçamental da receita se reflectam no sistema no sistema patrimonial pela óptica dos proveitos, o seu total, não poderá ser igual ao total do saldo 72 – impostos e taxas, reflectida na Demonstração de Resultado. Fundamentalmente, porque no mapa orçamental, os montantes em causa resultam da receita cobrada, independentemente de ser liquidada no ano *n* ou em anos anteriores. Por sua vez na Demonstração de Resultados, o valor reflectido como saldo resulta apenas do registo das liquidações efectuadas no ano *n*, obviamente deduzidas das liquidações anuladas e das restituições efectuadas.”

Dos dados do quadro anterior, verificámos que existiu correspondência nos 4 anos em análise ao nível dos impostos directos em ambos os subsistemas. Refira-se que esta conformidade é importante para efeitos de cálculo do limite de endividamento líquido municipal, conforme o disposto nos artigos 37.º e 39.º da Lei nº 2/2007, de 15 de Janeiro. De acordo com a DGAL, o total de receitas a considerar, resulta da soma dos impostos directos (conta 721) do ano anterior a que se refere o limite, somando a estes, os fundos municipais (FEF e IRS) previsto no orçamento de estado para ano em causa

Relativamente aos impostos indirectos e taxas, verificaram-se as seguintes diferenças:

- Nas liquidações, que são as do ano em ambas as ópticas

2004	72,48 €	Total Orçamental > Patrimonial	<i>não é coerente</i>
2005	0,00 €	Total Orçamental = Patrimonial	
2006 (*)	0,00 €		
2007	950,00 €	Total Orçamental > Patrimonial	<i>Não é coerente</i>

(\*) Embora a DGAL apresente um valor distinto neste ano.

- Nas anulações de receita/ proveitos, que são as do ano e de anos anteriores

2004	00,00 €	Total Orçamental = Patrimonial	
2005	848.721,23 €	Total Orçamental > Patrimonial	
2006	104.405,70 €	Total Orçamental < Patrimonial	<i>não é coerente</i>
2007	208,00 €	Total Orçamental > Patrimonial	

Embora Município em estudo disponha de um software informático que utiliza a conta de controlo ou de reflexão para os movimentos de execução orçamental, ainda assim não garantiu a igualdade das liquidações em ambos os subsistemas em 2004 e 2007.

Por outro lado, a justificação para incoerência verificada nas anulações de receita/ proveitos em 2006, consistiu, de acordo com a responsável da contabilidade do MA em *“terem sido anuladas guias receita (conta 72.6) em classificações económicas diferentes daquelas que deram entrada ...”*.

No que respeita aos reembolsos e restituições não existiram divergências.

Esquemáticamente:

**Quadro 44 – Detalhe de Proveitos e Ganhos / Impostos e Taxas**

Un: Euros (€)

Ano	Patrimonial					Orçamental	Diferença
	Rúbrica	Total 72 conf. Balancete	Liquidações anuladas	Reembolsos	Total 72 conf. DR	Receita Líquida 7.3.2	
	Totais:	21.994.166,71	0,00	36.466,20	21.957.700,51	21.957.772,99	-72,48
2004	721 Imp. Directos	18.397.149,25	0,00	139,12	18.397.010,13	18.397.010,13	0,00
	722 Imp. Indirectos	2.418.758,60	0,00	4.969,09	2.413.789,51	2.413.789,51	0,00
	724 Taxas	1.178.258,86	0,00	31.357,99	1.146.900,87	1.146.973,35	-72,48
	Totais:	21.083.936,94	515.736,99	8.918,47	20.559.281,48	19.713.422,24	845.859,24
2005	721 Imp. Directos	17.933.418,37	0,00	0,00	17.933.418,37	17.933.418,37	0,00
	722 Imp. Indirectos	1.945.746,49	297.052,72	4.023,05	1.644.670,72	795.949,49	848.721,23
	724 Taxas	1.204.772,08	218.684,27	4.895,42	981.192,39	984.054,38	-2.861,99
	Totais:	22.075.080,51	239.662,45	1.233,07	21.834.184,99	21.927.378,19	-93.193,20
2006	721 Imp. Directos	18.574.583,56	0,00	0,00	18.574.583,56	18.574.583,56	0,00
	722 Imp. Indirectos	2.498.908,26	135.256,75	240,00	2.363.411,51	2.352.199,01	11.212,50
	724 Taxas	1.001.588,69	104.405,70	993,07	896.189,92	1.000.595,62	-104.405,70
	Totais:	24.205.532,41	15.880,50	467.205,08	23.722.446,83	23.718.447,16	3.999,67
2007	721 Imp. Directos	20.501.450,47	0,00	454.206,70	20.047.243,77	20.047.243,77	0,00
	722 Imp. Indirectos	2.809.760,88	15.623,50	12.872,58	2.781.264,80	2.777.057,13	4.207,67
	724 Taxas	894.321,06	257,00	125,80	893.938,26	894.146,26	-208,00

Fonte: Balancetes Acumulados a 31 Dezembro  
Demonstrações de Resultados  
Mapas de Controlo Orçamental – Receita 7.3.2

Embora desta análise, tenha resultado a evidência de que os *outputs* dos dois subsistemas não são totalmente coerentes para as mesmas contas patrimoniais e classificações económicas, contudo verificou-se a correspondência ao nível dos impostos directos, e por conseguinte não teremos impacto no limite ao endividamento líquido, a verificar no ponto seguinte (10.1.4).

Em suma, perante as não conformidades apresentadas neste capítulo, a maioria resultantes da incorrecta aplicação do POCAL e do sistema software implementado, podemos concluir que, no município em estudo, está comprometida a fiabilidade da informação produzida pelos documentos de prestação de contas.

Neste contexto, sai reforçada a importância da utilização dos dois sistemas contabilísticos (orçamental e patrimonial), cuja complementaridade é imprescindível para maximizar a qualidade da informação produzida, o que é essencial à transparência dos actos da gestão pública, actualmente tão valorizada.



#### **10.1.4. Impacto das não conformidades nos indicadores de gestão**

Pretendemos neste ponto saber se as não conformidades encontradas terão um impacto significativo nos principais indicadores de gestão autárquicos e consequentemente na fiabilidade da informação financeira produzida pelo município.

De facto, a análise da Conformidade dos Documentos de Prestação de Contas nos Subsistemas Contabilísticos do POICAL pode ser reflectida por rácios, que são um instrumento essencial dentro da análise financeira. Nestes assenta a tomada de decisões pelos diversos utilizadores.

Neste contexto, iremos neste capítulo verificar de que forma as não conformidades dos *outputs* que fornecem informação para o cálculo de indicadores de gestão podem alterar os resultados obtidos. Iremos para isso calcular rácios.

Com a preocupação de analisar o impacto das não conformidades nos indicadores de gestão autárquica, entende-se importante incluir na análise uma lista de rácios, que se podem subdividir em 2 categorias:

- Obtidos com informação do balanço (resultante da óptica de acréscimo):
  - indicadores de curto prazo (liquidez, endividamento de curto prazo, prazo médio de pagamento);
  - indicadores de médio e longo prazo (autonomia, solvabilidade, endividamento de médio e longo prazo); e
  - indicadores de imobilizado.
- Obtidos com informação constante nos mapas de execução orçamental (elaborados pela óptica de caixa), quer ao nível da receita, quer ao nível da despesa:
  - indicador do controlo do equilíbrio orçamental corrente e em sentido substancial.

Os indicadores escolhidos permitem captar os diversos aspectos contabilísticos da realidade autárquica, sendo que os indicadores que possam ser aproximados por ambas as ópticas serão identificados e apresentados com mais profundidade.

O quadro seguinte apresenta os indicadores de avaliação de gestão autárquica analisados, recordando as respectivas fórmulas de cálculo, que permitem uma melhor percepção sobre de que forma as não conformidades encontradas têm impacto nos indicadores, bem como posteriormente efectuar os necessários ajustamentos.

**Quadro 45 - Indicadores de gestão autárquica analisados**

	Indicadores	Fórmula de cálculo
Indicadores de equilíbrio e sustentabilidade a MLP	Solvabilidade I	$\frac{\text{Fundo Patrimonial}}{\text{Passivo (incluindo AD)}}$
	Solvabilidade II	$\frac{\text{Activo Líquido}}{\text{Passivo (incluindo AD)}}$
	Solvabilidade Adaptado	$\frac{\text{Activo Líquido Total} - \text{BDP líquidos}}{\text{Passivo (incluindo AD)}}$
	Autonomia Financeira	$\frac{\text{Fundo Patrimonial}}{\text{Activo Líquido}}$
Indicadores de equilíbrio a CP	Liquidez Geral	$\frac{\text{Activo Circulante}}{\text{Passivo Circulante}}$
	Liquidez Reduzida	$\frac{\text{Activo Circulante} - \text{Existências}}{\text{Passivo Curto prazo}}$
	Liquidez Imediata	$\frac{\text{Disponibilidades}}{\text{Passivo Circulante}}$
	Prazo Médio de Pagamento (dias)	$\frac{\text{Dívida a terceiros CP em 31/12}^* \times 365}{\text{Aquisições Bens, Serviços, Transf e Subsídios no ano}}$
	Fundo Maneio	Activo Circulante - Passivo Curto Prazo
Indicadores de Imobilizações	Indicador das imobilizações I	$\frac{\text{Capitais Permanentes}}{\text{Imobilizado Líquido}}$
	Indicador das imobilizações II	$\frac{\text{Fundo Patrimonial}}{\text{Imobilizado Líquido}}$
	Percentagem de imobilizado líquido total	$\frac{\text{Imobilizado Líquido}}{\text{Activo Líquido}}$
	Percentagem de imobilizado líquido de BDP	$\frac{\text{Imobilizado BDP}}{\text{Activo Líquido}}$
Indicadores de Endividamento	Endividamento	$\frac{\text{Passivo Curto e ML Prazo (incluindo AD)}}{\text{Activo Líquido}}$
	Endividamento de MLP	$\frac{\text{Passivo ML Prazo}}{\text{Activo Líquido}}$
	Endividamento de CP	$\frac{\text{Passivo Curto Prazo}}{\text{Activo Líquido}}$
	Percentagem de imobilizado líquido de BDP	$\frac{\text{Imobilizado BDP}}{\text{Activo Líquido}}$
	Estrutura de Endividamento I	$\frac{\text{Dívidas ML Prazo}}{\text{Passivo}}$
	Estrutura de Endividamento II	$\frac{\text{Dívidas Curto Prazo}}{\text{Passivo}}$
	Endividamento líquido total (€)	Activos – Passivos (De acordo com a DGAL/DGO)
Equilíbrio Orçamental Corrente e em sentido Substancial	Execução Autónoma do Ano	$\frac{\text{Receitas disponíveis no ano}}{\text{Despesas orçamentais assumidas e realizadas no ano}}$
	Execução Global do Ano	$\frac{\text{Receitas disponíveis no ano}}{\text{Despesas orçamentais totais}}$

Ao analisar as não conformidades deparámo-nos com 2 tipos de situações:

- Não conformidade com impacto directo nos indicadores (CI)
- Não conformidade com impacto não quantificado nos indicadores (CINQ)

Ora, do quadro 35 (capítulo 10, ponto 10.1.3.) foram seleccionadas as NC com impacto, independentemente do tipo de impacto.

**Quadro 46 - Tipo de impacto das não conformidades nos indicadores de gestão**

Não Conformidade		Indicador em que tem impacto	Tipo de impacto
NC / nº (quadro 35)	Referente a:		
Insuficiente quantificação do Património	<b>Fundo Patrimonial</b>	Solvabilidade I Autonomia Financeira Indicador das imobilizações II	CINQ
NC nº 34 e Insuficiente quantificação do Património	<b>Capitais permanentes</b>	Indicador das imobilizações I	CI
NC nºs 31, 31.1, 34, 35	<b>Passivo</b>	Solvabilidade I, II e Adaptada	CI
		Liquidez: Geral, Reduzida e Imediata	
		Prazo Médio de Pagamento (dias)	
		Prazo Médio de Recebimentos (dias)	
		Fundo Maneio	
		Endividamento	
		Endividamento de MLP e de CP	
		Estrutura de Endividamento I e II	
		Endividamento líquido total	
		Execução Autónoma do Ano	
		Execução Global do Ano	
NC nº 18 e Insuficiente quantificação do Património	<b>Activo Líquido</b>	Solvabilidade II e Adaptada	CI
		Autonomia Financeira	CINQ
		Liquidez: Geral, Reduzida e Imediata	CI
		Fundo Maneio	CI
		Indicador das imobilizações I e II	CINQ
		Percentagem de imobilizado líquido total	CI
		Percentagem de imobilizado líquido de BDP	CI
		Endividamento	CI
		Endividamento de MLP e de CP	CI
		Endividamento líquido total	CI

Legenda: NC – Não conformidade

CI - Não conformidade com impacto directo nos indicadores

CINQ - Não conformidade com impacto não quantificado nos indicadores.

Partindo dos Indicadores apresentados no capítulo 9, no ponto 9.2., elaborados com base nos valores apurados dos documentos de prestação de contas (históricos<sup>158</sup>), efectuaram-se ajustamentos, alterando os valores em causa nas rubricas onde foram detectadas não conformidades com presumível impacto nos indicadores de gestão, sendo divergências mais significativas ao nível das rubricas do passivo.

Alteraram-se, então, os valores nos locais onde se encontram divergências, chegando aos seguintes valores ajustados, que servirão, em seguida, de apoio ao cálculo dos indicadores:

**Quadro 47 - Passivo: valores dos documentos de prestação de contas e respectivos ajustamentos**<sup>159</sup>

Un: euros (€)

Rubrica	Valores apurados dos documentos de prestação de contas				Valores após ajustamento			
	2004	2005	2006	2007	2004	2005	2006	2007
<b>Passivo MLP</b>	87.823.207,65	80.331.696,89	84.711.905,14	81.522.260,13	98.599.693,67	90.567.961,39	94.195.469,83	82.080.078,39
<b>Passivo CP</b>	29.923.318,70	35.786.257,58	33.512.719,25	40.313.435,93	30.644.280,60	35.717.405,85	31.287.988,52	37.843.429,63
<b>Total do Passivo</b>	117.746.526,35	116.117.954,47	118.224.624,39	121.835.696,06	129.243.974,27	126.285.367,24	125.483.458,35	119.923.508,02

Analisemos então o impacto das não conformidades nos indicadores referidos:

### Indicadores de equilíbrio e sustentabilidade a MLP:

Partindo mais uma vez dos Indicadores apresentados no capítulo 9 (quadros 17 e 18), efectuaram-se os ajustamentos decorrentes das NC nº 33, 33.1, 36 e 37 do quadro 35, alterando-se os valores nos locais onde foram detectadas as divergências, concretamente nas rubricas referentes ao passivo.

Relativamente ao Fundo Patrimonial, e porque este se encontra subvalorizado, considerou-se que esta área terá um impacto não quantificável (CINQ).

Quanto ao activo líquido, não se efectuaram ajustamentos, apesar de terem sido reportadas NC, uma vez que as diferenças encontradas teriam um peso muito reduzido no impacto em análise. Além disso, ao considerá-las poderia introduzir-se um viés no resultado dos indicadores. Mais, se o município estiver a seguir a orientação da norma interpretativa n.º2/2001 da movimentação da conta 25, no seu ponto 1, no último

<sup>158</sup> De acordo com a terminologia apresentada no quadro 4, no capítulo da revisão bibliográfica.

<sup>159</sup> Cálculos efectuados nas notas explicativas do anexo 4.

parágrafo, “A conta 251 movimenta-se, a débito e a crédito, no momento e pelos valores da cobranças, através de meios monetários”, isso justificaria a diferença atrás reportada, entre receita liquidada e cobrada.

Utilizando as fórmulas apresentadas, recalculámos os indicadores em análise utilizando os valores ajustados, chegando-se ao impacto representado no quadro seguinte:

**Quadro 48 - Indicadores de equilíbrio e sustentabilidade a MLP e respectivos ajustamentos<sup>160</sup>**

Indicadores de equilíbrio e sustentabilidade a MLP	Valores apurados dos documentos de prestação de contas (históricos)				Valores após ajustamento			
	2004	2005	2006	2007	2004	2005	2006	2007
Solvabilidade I	-39%	-30%	-27%	-22%	-36%	-28%	-26%	-22%
Solvabilidade II	61%	70%	73%	78%	56%	65%	69%	79%
Solvabilidade Adaptado	57%	63%	66%	68%	52%	58%	62%	69%
Autonomia Financeira	-64%	-44%	-37%	-28%	-64%	-44%	-37%	-28%

Da análise deste quadro conclui-se que, após ajustamento, existem diferenças nos indicadores de Solvabilidade. Já o indicador Autonomia Financeira não sofreu alteração, isto porque não se efectuaram ajustamentos nos parâmetros “activo líquido” e “fundo patrimonial”, pelos motivos atrás referidos.

Todavia, existe um considerável impacto nos indicadores de solvabilidade, comprometendo a análise da dependência financeira do município relativamente aos seus credores. Assim, a capacidade financeira global de a entidade solver os seus compromissos pode ser entendida de forma incorrecta pelos utilizadores da informação constante nos documentos de prestação de contas, levando à tomada de decisões menos ajustadas face à real situação do município.

Uma análise mais detalhada permitiu apurar que as diferenças verificadas de 2004 a 2006 se devem, essencialmente, a dívida não totalmente reflectida no passivo de MLP e à não integração dos dois subsistemas contabilísticos, orçamental e patrimonial.

<sup>160</sup> Cálculo dos indicadores: valores - notas explicativas dos anexos: 1, 3 e 4.9; fórmulas de cálculo – quadro 45

Por outro lado, a incorrecta afectação da dívida total às exigibilidades de MLP e de CP, concretamente no que se refere a empréstimos, conduz naturalmente a algumas diferenças, que alteram todos os indicadores de equilíbrio e sustentabilidade.

### Indicadores de equilíbrio e sustentabilidade a CP:

Entre as várias detectadas não conformidades encontradas no “Passivo”, interferem no cálculo destes indicadores as referentes aos itens de Dívidas a Terceiros de CP, especificamente a fornecedores de imobilizado, conta corrente.

Reportando novamente ao quadro 35, analisaram-se as não conformidades assinaladas com os n.ºs 31.1, 34 e 35.

Perante os indicadores apresentados no capítulo 9 (quadro 19), foram efectuados os correspondentes ajustamentos relativos ao passivo, da seguinte forma:

**Quadro 49 - Indicadores de equilíbrio a CP e respectivos ajustamentos<sup>161</sup>**

Indicadores de equilíbrio a CP	Valores apurados dos documentos de prestação de contas				Valores após ajustamento			
	2004	2005	2006	2007	2004	2005	2006	2007
<b>Liquidez Geral</b>	13%	13%	19%	11%	12%	13%	20%	12%
<b>Liquidez Reduzida</b>	9%	10%	15%	9%	9%	10%	16%	10%
<b>Liquidez Imediata</b>	5%	8%	10%	6%	4%	8%	11%	6%
<b>Prazo Médio Pagamento (dias)</b>	1198	1207	1324	1132 <sup>(162)</sup>	883	910	1.008	1.219
<b>Fundo Maneio</b>	-26.147.773	-31.251.492	-27.286.495	-35.836.929	-26.868.735	-31.182.640	-25.061.764	-33.366.923

Quanto aos indicadores de equilíbrio financeiro de CP, identificam-se pequenas diferenças após ajustamento, porém não desprezíveis na medida em que têm repercussões na análise da capacidade de o município fazer face aos débitos ou compromissos a CP, nos prazos adequados, acentuando-se as dificuldades de tesouraria já identificadas pala análise directa dos documentos de prestação de contas (quadro 19).

<sup>161</sup> Cálculo dos indicadores: valores - notas explicativas dos anexo: 4; fórmulas de cálculo – quadro 45

<sup>162</sup> O valor transmitido pelo MA à DGAL, no âmbito do programa pagar a tempo e horas, foi de 549 dias.

Da mesma forma também os prazos médios de pagamento, após ajustamento, se revelaram inferiores aos inicialmente apurados.

Por exemplo, relativamente à Liquidez Geral, apesar de muito aquém dos objectivos de 100% teoricamente ambicionados, após ajustamento passou a notar-se uma evolução positiva de 2004 para 2005, que anteriormente não era evidente.

### Indicadores de Imobilizações:

Com base nos Indicadores apresentados no capítulo 9 (quadro 20), efectuaram-se ajustamentos nos valores de capitais permanentes, alterando os valores em questão nos itens em que foram detectadas não conformidades.

Ora, partindo da conhecida insuficiente quantificação do Património e das não conformidades nºs 18, 34 e 35, do quadro 35, chegaram-se aos seguintes valores ajustados:

**Quadro 50 - Indicadores de Imobilizações e respectivos ajustamentos<sup>163</sup>**

Indicadores de Imobilizações	Valores apurados dos documentos de prestação de contas				Valores após ajustamento			
	2004	2005	2006	2007	2004	2005	2006	2007
Indicador das imobilizações I	51%	49%	55%	54%	66%	62%	66%	55%
Indicador das imobilizações II	-71%	-49%	-41%	-30%	-71%	-49%	-41%	-30%
Percentagem de imobilizado líquido total	90%	90%	91%	93%	90%	90%	91%	93%
Percentagem de imobilizado líquido de BDP	7%	9%	10%	13%	7%	9%	10%	13%

Da análise do quadro anterior destaca-se a alteração no indicador das imobilizações I, à custa dos capitais permanentes, sem qualquer modificação nos outros.

Pelos mesmos motivos atrás referidos, também aqui não se procedeu a ajustamentos no activo líquido, pelo que não se registam alterações daí decorrentes.

Todavia, é certo que a insuficiente quantificação dos bens de domínio público, em todos os anos estudados, detectada na análise da conformidade vertical, tem nestes indicadores um impacto notável.

<sup>163</sup> Cálculo dos indicadores: valores - notas explicativas dos anexos: 1, 3,4.3 e 4.9; fórmulas de cálculo – quadro 45

Se se conseguissem os valores reais, aliás já conhecidos desde o ano de 2008 e se efectuassem os respectivos ajustamentos, os indicadores iriam apresentar resultados completamente diferentes.

A título de exemplo, façamos esse exercício, partindo dos dados de 2008 e extrapolando o valor para o ano de 2007 (anexo 1). Chegamos aos valores apresentados no quadro seguinte:

**Quadro 51 - Indicadores de Imobilizações, corrigidos, para o ano de 2007**

Indicadores de Imobilizações 2007	Valores históricos (2007)	Valores após ajustamento (2007)	Valores de 2007 (corrigidos considerando o inventário de 2008) <sup>164</sup>
Indicador das imobilizações I	54%	55%	81%
Indicador das imobilizações II	-30%	-30%	46%
Percentagem de imobilizado líquido total	93%	93%	97%
Percentagem de imobilizado líquido de BDP	13%	13%	39%

Perante estes novos valores conseguem-se resultados para este grupo de indicadores totalmente distintos dos anteriormente apresentados, concluindo-se que estes sim espelham a real situação municipal.

Adicionalmente, o reconhecimento do imobilizado em falta, estimado para 2007, iria conduzir a um aumento das amortizações do exercício, fazendo com que os resultados líquidos do exercício, que eram positivos, passem a ser negativos, com o óbvio impacto, também negativo, no cálculo do fundo patrimonial (que passariam de valor positivo 6.420.036,13€ para negativo -2.062.788,49€). Acresce-se ainda que, mesmo com os novos valores, o grau de cobertura do imobilizado líquido pelos capitais permanentes apresenta-se inferior à 100%, o que significa que a CMA financia o seu imobilizado com capitais de curto prazo, o que não é desejável.

Como se prevê, se aplicássemos os valores corrigidos desta forma (recorda-se, a título meramente exemplificativo) ao activo líquido e ao fundo patrimonial, seriam

<sup>164</sup> \* Valores corrigidos de acordo com as notas explicativas do anexo 1.



surpreendentes as consequências nos indicadores de equilíbrio / sustentabilidade de MLP (Quadro 48) e no Endividamento total, de MLP e CP (Quadro 53).

### **Indicadores de endividamento:**

Analisemos com maior detalhe os indicadores do Endividamento Líquido e seus limites.

Sabendo que os valores de Proveitos referenciam os limites ao endividamento líquido de cada ano, poderia prever-se que a transposição da situação detectada pela não conformidade nº 38 do quadro 35, relativamente ao cálculo dos impostos directos, tivesse repercussões no cálculo dos referidos limites, especificamente para o ano de 2007 (anexo 6).

De facto, a análise da conformidade dos proveitos é de extrema importância uma vez que estes valores definem anualmente o limite que autarquia terá que cumprir, e se for o caso, o montante em excesso em cada ano. Ora, este valor desencadeia a tomada de decisão por parte do órgão executivo para a implementação e execução de acções que conduzam a um aumento dos proveitos com o fim de aumentar o limite de endividamento. Contudo, no caso concreto em estudo, e tendo em conta que para o referido cálculo a DGAL apenas considera os impostos directos (IMI 2006, IMT 2006, IMV 2006, CA 2006, SISA 2006, Derrama 2006, SEL 2006), não há um verdadeiro impacto da não conformidade relativa aos proveitos no valor do limite ao endividamento líquido.

Passemos agora à análise dos indicadores de endividamento propriamente ditos, anteriormente apresentados no capítulo 9 (quadro 21).

Os Indicadores relativos a questões de endividamento, nomeadamente referentes ao passivo de curto prazo e de médio e longo prazo, foram também alvo de ajustamentos, nas rubricas onde foram detectadas as não conformidades, indicadas com os nºs 31, 31.1, 34, 35 e 38, no quadro 44. Especificamente, ajustaram-se os valores da conta de “Fornecedores de imobilizado, c/c” e “Outros Devedores e credores” (anexo 6).

Obtiveram-se desta forma os seguintes valores ajustados:

**Quadro 52 - Indicadores de Endividamento e respectivos ajustamentos** <sup>165</sup>

Indicadores de Endividamento	Valores apurados dos documentos de prestação de contas				Valores após ajustamento			
	2004	2005	2006	2007	2004	2005	2006	2007
<b>Endividamento</b>	164%	144%	137%	128%	179%	155%	145%	126%
<b>Endividamento de MLP</b>	110%	88%	87%	78%	124%	99%	97%	79%
<b>Endividamento de CP</b>	38%	39%	35%	39%	38%	39%	32%	36%
<b>Estrutura de Endividamento I</b>	67%	61%	64%	61%	69%	64%	67%	62%
<b>Estrutura de Endividamento II</b>	23%	27%	25%	30%	22%	25%	22%	29%
<b>Endividamento líquido total (€)</b>	109.408.578	103.114.653	101.975.184	104.770.937	120.999.827	114.915.261	115.237.930	107.954.089

Da análise do quadro anterior podemos constatar que, após os ajustamentos referidos, chegamos a um conjunto de indicadores que espelha um agravamento significativo da situação global de endividamento do município em estudo.

Particularizando um pouco mais, e considerando o limite de endividamento líquido do Município de Aveiro, para 2007, o endividamento líquido a 1 de Janeiro de 2007 e o montante em excesso relativamente ao limite, teremos uma diferença de 9.603.627€, à data de 1 de Janeiro de 2007.

**Quadro 53 - Endividamento líquido do MA em 2007 e respectivos ajustamentos** <sup>166</sup>

Un: Euros (€)

Ref.	Designação	Limites de Endivid. apurados pela DGAL	Montantes (CMA)			
			apurados		ajustados	
			01-Jan-07	31-Dez-07	01-Jan-07	31-Dez-07
6	Endividamento Líquido a considerar		62.642.001	67.330.063	75.904.747	70.513.215
8	Limite ao endividamento líquido	33.109.451				
<b>Verificação do cumprimento dos limites</b>						
10	Montante em excesso relativamente ao limite de endividamento líquido [10=6-8]		29.532.550	34.220.612	42.795.296	37.403.764

Fonte: Balancetes Analíticos 2007 e Relatório de Gestão 2007 do MA

<sup>165</sup> Cálculo dos indicadores: valores - notas explicativas dos anexos: 4 e 6; fórmulas de cálculo – quadro 45

<sup>166</sup> Cálculo dos indicadores: valores - notas explicativas dos anexo: 6; fórmulas de cálculo – quadro 45

Deste modo, a existência de não conformidades que afectem a fiabilidade dos indicadores de endividamento comprometem seriamente a tomada de decisões inerentes à capacidade de avançar com novos investimentos ou acções que conduzam a um aumento de despesa no ano e seguintes.

Relativamente à utilidade destes indicadores, acresce-se referir que o município de Aveiro possui uma forte componente de empréstimos excepcionados, o que faz com que o real valor de Endividamento Líquido a considerar, para uma correcta tomada de decisão, seja maior do que o apresentado. De facto, o indicador do Endividamento Líquido pode aparecer distorcido em resultado das excepções previstas no seu cálculo, o que impõe cautelas na sua interpretação.

Anota-se ainda como atenuando esta situação, o facto de as dívidas a contrair pela autarquia para efeitos de concretização de programas comunitários estarem excluídas dos limites do rácio de endividamento. Também aqui, consideramos que poderá tal situação ser perigosa para a futura dívida pública. Seria mais razoável avaliar a total capacidade da autarquia financeira e validar o endividamento por essa via.

### Equilíbrio Orçamental Corrente e em sentido Substancial

Os indicadores relativos ao equilíbrio orçamental corrente e em sentido substancial revelam-se particularmente interessantes na medida em que incluem dados provenientes das duas perspectivas, orçamental e patrimonial.

À semelhança dos anteriores, os Indicadores apresentados no capítulo 9 (quadro 24), foram também alvo de ajustamentos, nas rubricas onde foram detectadas não conformidades, especificamente nas dívidas por pagar, constantes do passivo de curto prazo. Obtiveram-se desta forma os seguintes valores ajustados:

**Quadro 54 - Equilíbrio Orçamental Corrente e em sentido Substancial e respectivos ajustamentos<sup>167</sup>**

Equilíbrio Orçamental Corrente e em sentido Substancial	Valores apurados dos documentos de prestação de contas				Valores após ajustamento			
	2004	2005	2006	2007	2004	2005	2006	2007
<b>Execução Autónoma do Ano</b>	101,3%	90,9%	106,5%	87,1%	99,8%	92,5%	112,2%	86,3%
<b>Execução Global do Ano</b>	62,78%	57,4%	56,1%	55,4%	54,1%	58,1%	63,9%	63,4%

<sup>167</sup> Cálculo dos indicadores: valores - notas explicativas dos anexos: 5ª e 5b; fórmulas de cálculo – quadro 45

Estes indicadores, que respeitam a receitas disponíveis no ano e despesas orçamentais (sejam elas assumidas e realizadas ou totais), evidenciaram também alterações após os ajustamentos, cujo impacto pode ser notável.

A título de exemplo, vejamos o que acontece no ano de 2004. O indicador de Execução Autónoma do Ano de 2004, que poderia ser entendido como favorável, na medida em que a receita disponível cobria a despesa orçamental assumida e realizada, passou a ser, após ajustamento inferior a 100%, o que já espelha uma situação bem diferente. Ora, uma leitura menos atenta destes indicadores pode induzir à tomada de decisões pouco adequadas por parte dos responsáveis autárquicos.

Assim, se os documentos previsionais não reflectem a real expectativa da execução orçamental do município, não podem constituir um eficaz instrumento de gestão, nem servir de base a uma análise rigorosa em termos da eficácia da sua execução pelos órgãos autárquicos.

Em verdade, a elaboração, pelos municípios, de orçamentos transparentes e com previsões rigorosas e fundamentadas, independentemente de se tratar ou não de rubricas de receita para as quais existe regra previsional no POCAL, constitui um dos pressupostos para uma gestão financeira equilibrada e sustentável, designadamente em termos da manutenção de níveis das outras dívidas a terceiros pouco relevantes e adequados ao quadro financeiro de cada entidade.

A apreciação global que emerge da análise dos quadros anteriores é que a grande maioria dos indicadores apresentam valores divergentes antes e após o ajustamento.

Deste modo, seja maior ou menor o impacto em cada um dos indicadores apresentados, a verdade é que está comprometido o rigor que deveria existir na produção da informação que norteia decisões económico-financeiras.

Conforme seria espectável, é legítimo concluir que a conformidade dos documentos de prestação de contas é imprescindível à produção de output's de informação que se possa considerar fiável, que se traduzirá em indicadores realmente efectivos de apoio à gestão.

## **10.2. Entrevistas**

Com o intuito de tornar mais profícua a análise de conformidade interpretativa dos sistemas de contabilidade orçamental e patrimonial efectuada no município de Aveiro, entendeu-se pertinente apresentar os resultados do estudo e auscultar as percepções dos responsáveis técnicos e do órgão executivo da instituição face aos resultados obtidos.

Conforme se disse, utilizámos o inquérito por entrevista semi-estruturada, com recurso a um questionário de apoio, que apresentamos em seguida, elaborado atendendo aos resultados obtidos da análise dos documentos de prestação de contas, integrando-os com dados da literatura.

As entrevistas dirigiram-se, então, a dois sectores distintos: os responsáveis técnicos (concretamente a Divisão da Contabilidade) e os responsáveis executivos da Câmara Municipal de Aveiro, com questões formuladas ao encontro das competências específicas de cada um deles.

Como pretendemos compreender as percepções, estratégias e influências dos intervenientes, não limitámos as suas respostas, dando a possibilidade aos entrevistados de se exprimirem sem restrições.

### **10.2.1. Entrevista com os responsáveis técnicos**

As questões dirigidas à Divisão da Contabilidade, o sector directamente envolvido na elaboração dos Documentos de Prestação de Contas da Câmara Municipal de Aveiro, foram as seguintes:

#### **Questionário elaborado para os responsáveis técnicos:**

- Que dificuldades têm encontrado na implementação do POCAL? Que parâmetros têm mais dificuldade em cumprir e porquê?
- O Sistema de Contabilidade de Custos está em implementação ou completamente implementado?
- Qual a dificuldade de registo dos Bens do Domínio Público?
- Não há “Provisões para cobranças duvidosas (Ajustamentos)”? Não assumem cobranças duvidosas?
- Reconhece a existência de não conformidades nos Documentos de Prestação de Contas?
- Encontra explicações para que isso ocorra? Que razões considera mais importantes?
- Considera que as não conformidades encontradas são significativas? Que repercussões práticas pensa que terão?
- Relativamente às não conformidades encontradas, por que motivo não foram efectuadas as devidas correcções ao longo destes 4 anos? Não havia noção delas? Dependem de dados de outros departamentos que não são contornáveis?
- Alguma coisa alterou nos procedimentos contabilísticos com a publicação da nova Lei das Finanças Locais, em 2007?
- As práticas de contabilidade preconizadas pelo POCAL e a informação contabilística expressa nos Documentos de Prestação de Contas enquadram-se com os objectivos do executivo?

No grupo do Pessoal Técnico entrevistou-se a Chefe de Divisão de Contabilidade (Dra. Madalena Andias), em 2 de Abril de 2009.

Face às questões supracitadas, a entrevistada apresentou as suas percepções e alguns valiosos esclarecimentos, que se resumem em seguida.

O POCAL não está ainda, no Município de Aveiro, completamente implementado. Especificamente, o sistema de Contabilidade de Custos ainda não está em utilização prática, embora se esteja a começar a implementar.

Quanto à contabilidade de Custos, a dificuldade de implementação decorre, em parte, da necessidade de articulação com os restantes sectores da Câmara Municipal e com o próprio sistema de análise financeira de cada serviço. Em 2008 já se conseguiu que cada um tivesse a informação específica do seu orçamento patrimonial ao longo do ano, o que constitui o ponto de partida para começar agora a implementar a execução da Contabilidade de Custos, que vai permitir que cada serviço tenha a noção do que cada actividade efectivamente representa. Este será um processo previsivelmente complexo e algo moroso na medida em que nunca foi prática da Câmara efectuar controlo financeiro sobre os Serviços.

Outra insuficiência inegável é o insuficiente registo dos Bens do Domínio Público.

De facto, só no ano de 2008 foi concluída a versão base do inventário, portanto só na Prestação de Contas de 2008 irá aparecer uma mais correcta caracterização de inventário. Neste âmbito, a chefe de Divisão de Contabilidade reconhece que o inventário foi um processo que demorou bastante tempo, explicando que o mesmo foi feito, numa primeira fase, por uma empresa externa. Contudo foram identificados muitos erros, posteriormente corrigidos internamente.

Quanto à questão das Provisões de cobrança duvidosa (relativa a clientes e utentes), também só no ano de 2008 se começaram a efectuar, não só para a Câmara, mas também para as Empresas Municipais, o que anteriormente de facto não se fazia. Nunca se considerou muito importante criarem-se provisões porque não se tinha a perspectiva de que representariam um custo efectivo para a câmara.

Relativamente às provisões de cobrança duvidosa de clientes, considera duas situações algo distintas: as que ocorrem directamente via Clientes (cidadãos) e as que surgem indirectamente por via dos clientes, por exemplo, dos SMAS, que acabam por afectar a Câmara Municipal de Aveiro devido à participação que esta detém nessa entidade.

Ainda em relação aos clientes com dívidas para com a Câmara relativas às rendas de habitação social, até 2007, foi sempre feito alguns processos de tentar recuperar esses créditos através de planos de pagamento, no entanto, acrescentou que esses processos

estão a ser alvo de uma análise cuidada e, quando adequado, estão a ser encaminhados para processos de execução fiscal.

Adicionalmente, reconhece-se agora, mais do que nos exercícios anteriores, a importância de fazer provisões relativamente às Empresas Municipais. Com efeito, tem-se hoje a perspectiva real do custo efectivo que representam para a Câmara. Apesar das Empresas Municipais serem relativamente recentes, a verdade é que a maior parte delas tem uma continuidade de resultados negativos, o que leva a reflectir claramente em termos de provisões.

Também os Acréscimos e Diferimentos, acrescenta, foram recentemente analisadas por um ROC e serão igualmente representadas de forma correcta na Prestação de Contas de 2008.

A Divisão de Contabilidade reconhece a existência de não conformidades importantes nos documentos de prestação de contas, que podem efectivamente comprometer a fiabilidade da informação produzida. Contudo, explica que as Contas de 2008 foram já alvo de parecer de um Revisor Oficial de Contas, pelo que algumas das não conformidades foram já corrigidas. Refere a este propósito que o tempo que levou à sua percepção e correcção foi excessivo, porém ressalva que esse tempo foi importante para compreender efectivamente alguns procedimentos.

Quanto aos motivos para a existência das mesmas aponta as sucessivas alterações legislativas neste âmbito, a complexidade de algumas vertentes do sistema e as respectivas actualizações ao nível do software informático, que implicam permanente formação do pessoal técnico, à partida qualificado, para executar correctamente essas tarefas.

Acrescenta neste ponto que tentam corrigir as não conformidades à medida que as vão identificando.

A percepção quanto à adequação dos Documentos de Prestação de Contas aos objectivos dos destinatários da informação assenta precisamente no tipo de destinatários. Considera a informação adequada para a DGAL, para a DGO ou para o Tribunal de contas. Para uso exclusivo da Assembleia Municipal, a informação produzida é em certos aspectos excessiva e demasiado técnica. Relativamente ao executivo municipal, considera a informação adequada, mas reconhece a complexidade de alguns mapas extraídos do POCAL.



### **10.2.2. Entrevista com os responsáveis executivos**

As questões para o Órgão Executivo foram apresentadas ao Presidente da Câmara Municipal de Aveiro e ao Vereador das Finanças.

#### **Questionário elaborado para os responsáveis executivos:**

- Considera que as práticas de contabilidade preconizadas pelo POCAL se enquadram com os objectivos do executivo municipal?
- Que tipo de informação utiliza habitualmente para definir prioridades e fundamentar decisões? Utiliza documentos de Prestações de Contas (em sintonia com o POCAL) ou outros construídos pelos serviços para o efeito?
- Considera que os requisitos do sistema contabilístico preconizado pelo POCAL estão suficientemente implementados no município de Aveiro?
- Será que a introdução do sistema de contabilidade patrimonial/financeira trouxe um efectivo acréscimo de utilidade à informação?
- Considera a informação prevista pelo Sistema de Contabilidade de Custos relevante para a tomada de decisão?
- Valoriza a questão da consolidação de contas? Perante a nova Lei das Finanças Locais, atribui especial importância ao Endividamento? Têm implementada alguma metodologia de controlo desse indicador?
- Qual a sua percepção relativamente à existência ou não de conformidade nos documentos de prestação de contas? Que impacto poderá ter nos indicadores de gestão?
- A informação produzida pelos referidos documentos serve efectivamente de apoio à sua tomada de decisão? Em caso afirmativo, considera que as não conformidades existentes comprometem a fiabilidade da informação? Como contorna essa questão?

No grupo do Órgão Executivo entrevistou-se, a 9 de Abril de 2009, o Vereador das Finanças (Dr. Pedro Nuno Ferreira), em quem o Exmo. Sr. Presidente da Câmara, Sr. Élio Maia, delegou.

O executivo da Câmara Municipal de Aveiro considera que a maioria das práticas de contabilidade preconizadas pelo POCAL servem os objectivos do executivo municipal. No entanto, aponta algumas fragilidades ao sistema contabilístico em apreço, referindo que em alguns pontos envolve uma excessiva burocracia. A este propósito, abordou algumas incongruências decorrentes da rigorosa aplicação do sistema, exemplificando com a questão da cabimentação dos processos para prosseguir à reunião de Câmara. Argumentou então que quando um processo vai a reunião de câmara pretende-se a autorização de uma despesa, mas isso não significa que essa despesa venha efectivamente a ser realizada por esse valor. Ora, a obrigação de cabimentação prévia da despesa antes obriga sistematicamente a correcções posteriores. Na sua perspectiva, seria interessante conseguir uma forma de agilizar este processo.

Quanto ao tipo de informação utilizada para definir prioridades e fundamentar decisões, o executivo municipal utiliza os documentos de Prestações de Contas preconizados pelo POCAL para a análise anual da situação do município, atribuindo mais importância aos mapas de informação financeira, para a tomada de decisão. Diariamente, numa perspectiva de monitorização frequente de alguns indicadores, como é o caso da gestão de tesouraria, privilegia outros sistemas de informação mais simples, com informação mais directa, construídos pelos serviços para o efeito.

O executivo considera que a introdução do sistema de contabilidade patrimonial trouxe um efectivo acréscimo de utilidade à informação, reforçando mesmo que privilegia a económica e financeira em detrimento da orçamental, sem porém retirar importância a esta última. De facto, reconhece que em termos de Assembleia Municipal o destaque continua a ser dado à Orçamental, uma vez que interessa avaliar frequentemente os níveis de execução do Orçamento.

Ora, este executivo implementou o subsistema de Contabilidade Patrimonial pela importância que lhe reconhece, até pela necessidade de imprimir maior transparência à informação veiculada da entidade para o exterior.

Em relação a isto o Sr. Vereador recorda que do ponto de vista político interessa naturalmente mais o que chama a atenção à população, especificamente os dados que salientam os aspectos positivos do desempenho do executivo municipal. Comenta que esse é um dos motivos para os mapas patrimoniais serem menos divulgados... Por exemplo, os mapas que abordam a questão do endividamento são mapas que revelam as dificuldades sentidas pela Câmara, o que é habitualmente visto como um factor negativo para um executivo. Num processo de transparência, que na sua opinião é

urgente adoptar, cada vez mais há que apresentar também os dados menos bons, analisando-os e explicando-os, para que se possa evoluir.

Outra questão levantada pelo D. Pedro Ferreira é a dos destinatários da informação produzida. Comenta, particularizando, que os documentos de prestação de contas são, no município de Aveiro, aprovados por uma assembleia de 41 pessoas, sendo que provavelmente apenas uma minoria os conseguirão compreender, dada a tecnicidade que exigem. Ora, juristas, arquitectos, entre outras pessoas sem formação técnica, dificilmente conseguirão analisar correctamente e perceber uma informação tão específica e técnica, podendo mesmo vir a distorcê-la ao tentar interpretá-la.

Relativamente à Contabilidade de Custos, o executivo considera que esta é relevante para a tomada de decisão, afirmando que tem feito alguma força para que esse subsistema seja completamente implementado.

Exemplificando, a redefinição das taxas municipais obviamente veio reforçar essa importância, já anteriormente manifestamente sentida, ao implicar a associação dos custos a uma determinada actividade. É muito importante saber quanto é que efectivamente uma actividade envolve, pelo que numa primeira fase (já em curso em 2008) foi atribuído um orçamento a cada Divisão da Câmara municipal, que deverão gerir, o que irá sendo acompanhado periodicamente através dos saldos dos acumulados.

O executivo municipal reconhece a existência de não conformidades importantes nos documentos de prestação de contas, com impacto nos indicadores de gestão, pelo que comprometeram realmente a fiabilidade da informação. Acrescenta que as Contas de 2008 foram revistas por um auditor externo, pelo que algumas das não conformidades foram já eliminadas. Reconhece que isto é um processo moroso, na medida em que é necessário tempo para a aprendizagem das alterações de legislação, sobretudo considerando que uma significativa parcela do pessoal técnico estava familiarizado há muitos anos com outros procedimentos, bem distintos dos implementados a partir de 2001, com a introdução do POCAL nas Câmaras Municipais. Reconhece que alguns Serviços da Câmara não têm ainda a percepção real do que a falta de rigor na produção da informação significa no final do processo. Especifica, citando o caso do Património e as questões de aquisição de serviços, que passa por contratações públicas, com impactos nem sempre devidamente reconhecidos. É natural a perspectiva de quem tem muitos anos a trabalhar de forma diferente, sendo previsivelmente lenta a mudança.

A NLFL vem atribuir maior ênfase à questão da consolidação de contas e do controlo do Endividamento, o que considera permitir aumentar a fiabilidade da informação contabilística.

Ora, o executivo reconhece a importância destas questões, mas ressalva que as sucessivas alterações legislativas que se têm feito notar nos últimos anos não ajuda à sua correcta implementação. Neste sentido, entende que este é então um processo naturalmente lento.

Por outro lado, alerta para a eventualidade do indicador do Endividamento Líquido poder aparecer distorcido em resultado das excepções previstas no seu cálculo, aconselhando prudência na sua interpretação.

Neste contexto, recorda a necessidade de não se cingir a análise dos resultados municipais a esse indicador, e a importância de avaliar a sustentabilidade nas contas das empresas, sejam elas municipais ou intermunicipais, integrando sempre o indicador do Endividamento com a questão da sustentabilidade. Segundo Pedro Ferreira, isto é essencial pois há empresas, que têm dívidas, mas são sustentáveis.

A Câmara Municipal de Aveiro atribui relevância ao Endividamento e faz o respectivo acompanhamento trimestralmente, contudo o Sr. Vereador comenta a dificuldade da sua monitorização trimestral na medida em que esse indicador inclui também as empresas municipais e nem sempre essa informação é fornecida pelas mesmas em tempo útil, até porque essas empresas utilizam metodologias contabilísticas diferentes.

Mais, refere que o controle financeiro é ainda muitas vezes entendido como um controle de autonomia, e pensa-se ainda que quem controla assume vir a retirar algo... Na sua opinião tem que se incutir que é imprescindível ter sustentabilidade financeira ao longo do tempo, relevando para segundo plano pequenas questões menos importantes e tantas vezes sobreavaliadas.

## 11. Conclusões

No presente trabalho efectuou-se uma análise sobre a qualidade e a fiabilidade dos documentos de prestação de contas, verificando-se a existência, ou não, de conformidade com os requisitos impostos pelo POCAL, questionando se a informação produzida serve efectivamente de apoio à tomada de decisão.

O estudo empírico foi desenvolvido através da análise dos documentos de prestação de contas do Município de Aveiro, de 2004 a 2007, complementada com entrevistas aos responsáveis autárquicos.

É nosso propósito neste capítulo reflectir sobre os resultados obtidos neste estudo de caso e tecer algumas considerações sobre as não conformidades encontradas e sobre a forma como estas poderão influenciar a tomada de decisão.

Tal como acontece um pouco por todo o país (de acordo com o que tem vindo a ser apresentado nos Anuários Financeiros dos Municípios Portugueses), verificou-se que no município de Aveiro subsistem algumas dificuldades iniciais de implementação do POCAL, ainda espelhadas nos documentos de prestação de contas analisados, bem como algumas lacunas relacionadas com a conformidade dos subsistemas orçamental e patrimonial com os requisitos legais, mais notórias ao nível da Contabilidade Patrimonial. De facto, são evidentes algumas insuficiências não só na implementação, mas também na integração dos dois sistemas contabilísticos.

Na sequência do estudo de caso efectuado podemos apresentar as seguintes conclusões, sistematizando-as de acordo com os três objectivos inicialmente definidos:

**Objectivo 1:** Apurar o grau de implementação dos requisitos do novo sistema contabilístico preconizado pelo POCAL, no município em estudo, no que se refere à conformidade dos documentos de prestação de contas.

A análise de conformidade vertical, considerando as diferentes categorias de práticas e informação que o POCAL requer, permitiu-nos apurar, para o município de Aveiro, o seguinte:

- Os requisitos do sistema contabilístico preconizado pelo POCAL não estão totalmente implementados.
- O grau de implementação global do POCAL no município subiu de 70% em 2004 e 2005 para 75% em 2006 e 2007, acompanhando a evolução nacional nesse período.
- O Índice de Conformidade Global, nos quatro anos estudados, situa-se acima da média nacional.  
A este propósito, consideramos que seria interessante comparar os resultados obtidos com o subgrupo de municípios de média dimensão, dados esses que não foi possível obter, uma vez que a comparação com os dados nacionais introduz necessariamente um viés interpretativo.
- A óptica de caixa está totalmente implementada (100%), o que reflecte a elevada importância que é atribuída ao objectivo de demonstrar a correcta situação orçamental. A melhoria dos anexos da orçamental e da patrimonial foi considerada, pelos responsáveis autárquicos, um passo significativo para a melhoria da fiabilidade das contas, o que vem de encontro ao exposto no Anuário Financeiro dos Municípios portugueses de 2007, pelos seus autores.
- A óptica do acréscimo tem um grau de implementação de 66,67% em Aveiro, o que traduz uma conformidade parcial abaixo da média nacional. A contribuir para este facto, encontraram-se:
  - A insuficiente quantificação e caracterização dos Bens de Domínio Público. Aveiro inclui-se na minoria de 14% de municípios com um valor de BDP  $\leq 20\%$  do activo, em 2007. De facto, existem valores referentes a BDP no Balanço, mas referem-se sobretudo às aquisições realizadas em cada ano, o que compromete a fiabilidade da informação que esta rubrica pretende veicular;
  - A insuficiência de dados relativos ao património (em grande parte pelas dificuldades inerentes ao inventário inicial) e consequentemente um deficiente apuramento do valor da conta 51 - Património;
  - A ausência de provisões para cobrança duvidosa;

- A deficiente caracterização e registo nos anexos 8.2.8. e 8.2.28. (notas ao Balanço e à Demonstração de Resultados);
  - As amortizações do exercício e acumuladas encontram-se subavaliadas.
- 
- O Relatório de gestão apresenta um grau de implementação de 66,67% em 2004 e 2005, que melhorou para 83,3% em 2006 e 2007, à custa da apresentação da “análise da evolução da situação económica e financeira do município”, o que constitui uma evolução superior à tendência nacional no quadriénio estudado. Note-se que, apesar de serem evidentes os progressos na qualidade deste documento, continua a não incluir indicadores de gestão, económico-financeiros.
  - No quadriénio estudado o sistema de informação contabilístico alterou-se, de modo a reflectir não só o orçamento, mas também a actividade económica e a situação financeira da entidade, situação esta que o actual executivo considera de extrema importância pois aumentou a adequação às necessidades particulares dos utilizadores (especificamente dos decisores políticos) e conduziu a uma notável melhoria da transparência das contas públicas.
  - O sistema de Contabilidade de Custos não se encontra implementado no Município de Aveiro. Esta categoria continua a ser a menos implementada em Portugal, apesar de se verificar uma evolução positiva a nível nacional (aumento e 15,6% para 23,8% de 2006 para 2007).

Ora, estas constatações foram precisamente apresentadas aos responsáveis técnicos e executivos do município de Aveiro, no sentido de encontrar as razões para estas insuficiências, nas entrevistas realizadas com os mesmos.

As razões apuradas nas sucessivas visitas ao MA, através da análise dos Documentos de Prestação de Contas, complementada pelas entrevistas realizadas, foram bastante ao encontro das apresentadas nos Anuários Financeiros dos Municípios Portugueses.

**Objectivo 2:** Verificar se existe fiabilidade na informação orçamental, financeira, económica e patrimonial reflectida nas contas do município.

A análise de conformidade horizontal, permitiu verificar os itens identificados no quadro 35 que se encontram em conformidade. Os restantes, comprometem a fiabilidade da informação produzida, os quais passaremos a indicar por áreas:

- Imobilizado:
  - Não existe formalmente coerência de valores de investimento a partir de contas/Mapas do balanço com os respectivos registos no MEAPPI, não só por se tratar de subsistemas com “lógicas” diferentes (custos/despesas), mas também porque existe um conjunto significativo de operações que só têm lugar na óptica patrimonial e não têm correspondência na óptica orçamental.
- Dívidas de terceiros:
  - O total das “*receitas por cobrar*” do mapa de controlo orçamental da receita (7.3.2) não é coerente com o total das dívidas de terceiros de curto prazo constantes no activo do balanço. Não existindo por isso, integração da informação contabilística nos dois subsistemas em estudo;
- Empréstimos:
  - O saldo da conta 23.12 – Empréstimos Obtidos de Médio e Longo Prazo, constante do Balanço, não coincide com a coluna do capital em dívida do mapa orçamental 8.3.6.1 – Empréstimos. A diferença encontra-se registada na conta 26.89 – outras dívidas a terceiros a curto prazo;
  - Parte do reconhecimento de juros é efectuada no ano em que são efectivamente pagos, violando o princípio da especialização de exercícios;
  - Não se encontra repartida, no Balanço, a parte dos empréstimos de MLP com exigibilidade de curto prazo.
- Outras Dívidas a Terceiros:
  - Da análise do mapa orçamental 8.3.6.2, constata-se que nem sempre a dívida a 31 Dezembro de um determinado ano coincide com a dívida a 1 Janeiro do ano seguinte, passando de factoring para Acordos de Pagamento. Isto evidenciando falta de coerência (princípio da consistência) e de comparabilidade entre os documentos que constituem a prestação de contas.



- A dívida de Curto Prazo do mapa 8.3.6.2, não coincide com a dívida a terceiros de Curto Prazo no Balanço (excepto empréstimos de Curto Prazo, Operações de Tesouraria e Cauções);
- A dívida de Médio Logo Prazo do mapa orçamental 8.3.6.2 não coincide com a dívida a terceiros de Médio Logo Prazo no balanço (excepto empréstimos de curto prazo, Operações de Tesouraria e Cauções), evidenciando o não reconhecimento de dívida a terceiros em ambos os subsistemas em 2004, 2005 e 2006;
- Os dados relativos aos contratos de leasing no mapa 8.3.6.2 de MLP não são coincidentes com os respectivos valores no mapa – contratação administrativa (8.3.3),
- O total das dívidas a terceiros de curto prazo, no Balanço, por execução do orçamento (22.1, 26.2, 26.4, 26.7, 26.8, 26.1.1) é superior ao valor dos “compromissos por pagar” (Dívida Orçamental) do mapa de controlo orçamental da despesa (7.3.1), não existindo por isso, integração da informação contabilística nos dois subsistemas em estudo;
- Proveitos
  - As liquidações de impostos indirectos e taxas (contas 72.2 e 72.4) na Demonstração de Resultados não são coerentes com os correspondentes montantes de liquidações registados no mapa da execução orçamental da receita (7.3.2) em 2004 e 2007;
  - As anulações de receitas e de proveitos nos subsistemas orçamental e patrimonial, respectivamente, não são coerentes em 2006.
- Os documentos não reflectem uma imagem verdadeira e apropriada da situação patrimonial, financeira e económica da Autarquia, pois violam os princípios da Materialidade (Imobilizado e Dívidas a Terceiros Médio, Longo e Curto Prazo) e Especialização do Exercício (Juros), não fornecendo informação adequada e atempada à tomada de decisões por parte dos órgãos autárquicos.
- A incoerência e divergência entre os valores constantes dos mapas de prestação de contas decorre muitas vezes da urgência com a sua apresentação e não se compadece com uma cuidada análise, conferência e cruzamento das informações nelas constantes.

- Existem despesas facturadas relativamente às quais não foi efectuado o compromisso legalmente exigível, mostrando-se, por isso, violados princípios e regras orçamentais;
- Ao nível da execução orçamental, verifica-se o crescente e sistemático empolamento da previsão das receitas orçamentais (apresentando, em 2004, um grau de execução de apenas 37,9% e em 2007 de 25,1%), em permanente violação do princípio do equilíbrio orçamental, em sentido substancial, o que originou a uma situação financeira desequilibrada e pouco sustentável.

**Objectivo 3:** Estabelecer uma relação entre o nível de conformidade e fiabilidade da informação e o respectivo contributo no suporte ao processo de tomada de decisão.

- As insuficiências e lacunas encontradas na análise da conformidade vertical tornam a informação constante dos documentos de prestação de contas insuficiente para fundamentar a tomada de decisões que necessitem da informação em falta, obrigando os decisores políticos a recorrer a outro tipo de documentos.

A título de exemplo, recorda-se a ausência de “indicadores de gestão” no Relatório de Gestão, o que limita a possibilidade de avaliar de forma célere e rigorosa a situação económica e patrimonial do município, através da leitura directa dos documentos de prestação de contas.

- A existência de não conformidades nos documentos de prestação de contas, demonstrada neste trabalho, reconhecida pelos responsáveis autárquicos entrevistados e divulgada pela imprensa local, traduz-se necessariamente numa diminuição da fiabilidade da informação e, conseqüentemente, na perda de utilidade como suporte para a tomada de decisão.
- A análise dos indicadores de avaliação de gestão, antes e depois dos ajustamentos decorrentes das não conformidades encontradas, vem comprovar que as mesmas têm impactos reais (em muitos deles significativos) nesses indicadores, que por este motivo não traduzem a real situação do município, e assim sendo não poderão cumprir a sua função como um dos principais suportes à tomada de decisão.

- O executivo municipal utiliza os documentos de Prestações de Contas preconizados pelo POCAL para a análise anual da situação do município, atribuindo mais importância aos mapas de informação financeira, para a tomada de decisão.
- Os responsáveis autárquicos do MA não privilegiam, no seu dia-a-dia, a informação apresentada na prestação de contas para a monitorização dos principais indicadores de gestão, isto porque é entendida como complexa para utilização diária, pouco adequada a alguns dos seus destinatários, e com a limitação de ter um carácter anual e portanto não agilizar avaliações com periodicidade mais curta.

Confirmou-se, por tudo o que foi dito, que uma boa parte da informação produzida não é fiável, pelo que, a ser considerada, poderá conduzir a erros de decisão, com as consequências daí decorrentes.

Em síntese, os documentos de prestação de contas não proporcionam, ao contrário do que seria exigível, uma imagem verdadeira e apropriada da situação financeira da entidade estudada.

Neste estudo de caso, as não conformidades encontradas revelaram um importante impacto nos múltiplos indicadores de gestão, vulgarmente utilizados como auxiliares de decisão na Administração autárquica.

Assim, reconhecida por todos a existência de não conformidades na informação financeira constante da prestação de contas do quadriénio em estudo, torna-se imperioso encetar esforços no sentido da sua correcção, uma vez que, no momento, a informação veiculada não espelha a real situação da autarquia de Aveiro.

Nesta perspectiva, conclui-se que não sendo cumpridas as boas práticas inerentes à correcta aplicação do POCAL, e paralelamente os princípios contabilísticos em causa, tantas vezes comprometidos, resulta seriamente comprometida a fiabilidade da informação. Por outro lado, não basta, o facto de a informação existir por si só, ela só terá a efectiva utilidade se foi suficientemente difundida (neste sentido a nova lei das finanças locais veio dar um importante contributo), discutida, estudada e analisada.

## **12. Limitações do estudo e desafios para futura investigação**

Expostas as principais conclusões do nosso estudo, importa referir algumas limitações que este reúne e lançar algumas pistas e desafios para futura investigação.

Em termos metodológicos, consideramos que o alvo deste estudo foi limitado, por se cingir a um só município.

Foi nosso objectivo, deste modo, poder efectuar uma análise dos documentos de prestação de contas com maior profundidade. Não obstante, reconhecemos que, se o estudo fosse alargado a outras instituições, especificamente também de pequena e grande dimensão, obteríamos resultados mais abrangentes. Convém referir, no entanto, que devido ao facto de pretendemos que o projecto seja exequível tendo em conta as limitações temporais para a sua concretização, optou-se por abordar só um município, deixando as comparações para estudos posteriores.

A utilização de entrevistas aos responsáveis municipais envolve também algumas limitações inerentes ao próprio instrumento. De facto, a realização de entrevistas implica interacções directas, o que pode condicionar as respostas, reflectindo alguma influência do entrevistador sobre as respostas do entrevistado. Além disso, o que se ganha em profundidade perde-se em extensibilidade.

Obviamente, não é possível efectuar extrapolações, nem é essa a lógica de um estudo de caso. Em verdade, nunca foi nosso propósito generalizar as suas conclusões, mas antes tentar compreender *in loco* a realidade municipal, para melhor compreender o motivo da existência de não conformidades e tentar alertar para a importância da sua correcção, pelo seu significativo impacto na fiabilidade da informação produzida e consequentemente na tomada de decisão.

Por tudo isto, com este estudo pretendemos fazer apenas uma abordagem exploratória e explicativa do caso específico desta CM, não se pretendendo generalizar dados, mas sim suscitar outros problemas para reflexão e lançar desafios para investigações futuras.

Concretamente, considera-se que seria interessante a aplicação deste estudo a outras autarquias, comparando os resultados agora obtidos com os que entretanto se recolhessem.

Por outro lado, seria importante a revisão deste estudo após a existência de contas consolidadas, o que aliás era nossa ambição no início da concepção do plano de trabalho, antes mesmo da elaboração do protocolo da presente dissertação.

Em verdade, nessa data previa-se, para o ano de 2007, efectuar a análise dos documentos já com contas consolidadas, o que não foi possível por falta de dados relativamente à situação do grupo municipal, que se revelaram insuficientes ou pouco credíveis.

Adicionalmente, seria interessante acompanhar a correcção das não conformidades encontradas, perspectivando-se desta forma compreender que questões podem ser contornadas e que problemas representam incompatibilidades formais do sistema contabilístico, eventualmente a rever pelos legisladores e especialistas na área.

Na nossa opinião, na sequência deste trabalho ganha força a importância de sensibilizar todos os utilizadores da informação contabilística e os técnicos com funções financeiras e contabilísticas, para a necessidade de implementar uma metodologia de verificação da conformidade dos documentos de prestação de contas, bem como de validação dos indicadores de avaliação de gestão autárquica.

Deste modo, este trabalho poderá servir de ponto de partida para a construção de um manual de procedimentos, que contemple as questões fulcrais da verificação da conformidade dos documentos de prestação de contas, que seria utilizado como um guião para uso generalizado nas autarquias portuguesas.

Mais, na nossa opinião, esta metodologia de verificação de conformidades teria que ser elaborada de uma forma simples, apesar de rigorosa e abrangente, de modo a permitir a sua aplicação periódica regular. De facto, se esta análise fosse efectuada com uma periodicidade bastante inferior à da elaboração dos documentos de prestação de contas, por exemplo trimestralmente, e reportada aos responsáveis autárquicos, mais facilmente permitiria o acompanhamento da situação orçamental, económica e financeira e a percepção da evolução dos indicadores de gestão do município, cumprindo melhor a sua função como instrumento essencial para a tomada de decisão.

## Referências bibliográficas

- ABARELLO, L.; DIGNEFFE, F.; MAROY, C.; RUQUOY, D.; SAINT-GEORGES, P. (1997): *Práticas e métodos de investigação em Ciências Sociais*. Lisboa, Gradiva, pp.117.
- AECA - ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE CONTABILIDAD Y ADMINISTRACIÓN DE EMPRESAS (1997): *Indicadores de Gestión para las Entidades Públicas*, Documento n.º 16 de Principios de Contabilidad de Gestión, (Propuesta de Documento), Madrid.
- AECA - ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE CONTABILIDAD Y ADMINISTRACIÓN DE EMPRESAS (2001): *Marco Conceptual para la Información Financiera de las Administraciones Públicas*, Documento de Sector Público n.º 1, Comisión de Contabilidad Pública, Madrid, Septiembre.
- ALEXANDRE, J. (2007): *A Nova Lei das Finanças Locais, Manual para Financeiros e Não Financeiros*, Dislivro, Lisboa.
- AMADO, A.V.T. (2006a): *O POCAL como instrumento de modernização e reforma da administração local*, in Inspeção-Geral de Finanças, *O controlo em ambientes e dimensões da nova gestão pública*, pp. 313-342, Lisboa: IGF.
- AMADO, A.; DUARTE, P. (2006b): *Acréscitar valor à gestão pública - Guião para o controlo das Autarquias Locais numa lógica de grupo*, Inspeção Geral de Finanças, Setembro.
- ANTHONY, R.N. (1978): *Financial Accounting in Nonbusiness Organizations. An Explanatory Study of Conceptual Issues*, FASB; Connecticut.
- AUCOIN, P. (1990): *Administrative Reform in Public Management Paradigms, Principles, Paradoxes and Pendulums*, Governance, nº 3, pp. 115-137.
- BARBOSA, S.M.S. (2006): *A Contabilidade Pública e a Utilidade da Base do Acréscimo*, Dissertação de mestrado em Ciências Empresariais com Especialização em Contabilidade.
- BERNANDES, A.F. (2001): *Contabilidade Pública e Autárquica – POCP e POCAL*, Centro de Estudos e Formação Autárquica (CEFA), Coimbra.
- BEST, J. (1981): *Como investigar en educación*, 3ª ed., Ediciones Morata, Madrid, pp.159.

- BOGDAN, R.; BIKLEN, S. (1994): *Investigação Qualitativa em Educação: Uma introdução à Teoria e Métodos*. Coleção Ciências da Educação. Porto Editora, Porto.
- BRUSCA ALIJARDE, I. (1997): *The Usefulness of Financial Reporting in Spanish Local Government*, Financial Accountability and Management, 13(1), pp.7-34.
- CABRAL, N.C. (2003): *O Recurso ao Crédito nas Autarquias Locais Portuguesas*, Lisboa, AAFDL.
- CAIADO, A.C.P.; PINTO, A.C. (2002): *Manual do Plano Oficial de Contabilidade Pública*. Vislis Editores. Lisboa.
- CAIADO, P.; CARVALHO, J.; SILVEIRA, O. (2006): *Contabilidade Pública: Legislação*. Areas Editora. Lisboa.
- CAMPINHO, A (1998): *O Estatuto do Tribunal de Contas*, Editora Rei dos Livros, Lisboa.
- CARVALHO, J.B. (1998): *O Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP): Análise e Perspectivas Futuras*. Jornal do Técnico de Contas e da Empresa, n.º 397, Outubro, pp. 234-239.
- CARVALHO, J.; PINA MARTINEZ, V.; TORRES PRADAS, L., (1999): *Temas de Contabilidade Pública*, Rei dos Livros, Lisboa.
- CARVALHO, J.B.; FERNANDES, M.J.; TEIXEIRA, A. (2002): *POCAL Comentado*, 1ª edição, Editora Rei dos Livros, Lisboa.
- CARVALHO, J.B.; JORGE, S.; FERNANDES, M.J. ; CAMÕES, P. (2003): *Anuário Financeiro dos Municípios Portugueses 2003*, Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas.
- CARVALHO, J.B.; JORGE, S.; FERNANDES, M.J. ; CAMÕES, P. (2004): *Anuário Financeiro dos Municípios Portugueses 2004*, Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas.
- CARVALHO, J.B.; JORGE, S.; FERNANDES, M.J. ; CAMÕES, P. (2005a): *Anuário Financeiro dos Municípios Portugueses 2005*, Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas.

- CARVALHO, J.B.; JORGE, S.; FERNANDES, M.J. ; CAMÕES, P. (2005b): *Implementação do novo sistema de Contabilidade – conformidade e fiabilidade da informação relatada*. Revista CTOC, n.º 65, Agosto, pp. 26-35.
- CARVALHO, J.B.; JORGE, S.; FERNANDES, M.J. (2006): *New Local Government Accounting in Portugal*. Public Money & management, September, pp. 211-216.
- CARVALHO, J.B.; JORGE, S.; FERNANDES, M.J. ; CAMÕES, P. (2006a): *Anuário Financeiro dos Municípios Portugueses 2006*, Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas.
- CARVALHO, J.B.; FERNANDES, M.J.; TEIXEIRA, A. (2006b): *POCAL Comentado*, 2ª edição, Editora Rei dos Livros, Lisboa.
- CARVALHO, J.B.; JORGE, S.; FERNANDES, M.J. ; CAMÕES, P. (2007): *Anuário Financeiro dos Municípios Portugueses 2007*, Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas.
- CARVALHO, J.B.; RIBEIRO, V.L. (2004): *Os planos sectoriais decorrentes do Plano Oficial de Contabilidade Pública*. Revista do Técnico Oficial de Contas, n.º 56, Novembro, pp. 234-239.
- CARVALHO, J.B.; TEIXEIRA, A. (2007): *O Recurso ao Crédito por parte das Autarquias Locais: 30 anos de Poder Local na Constituição da República Portuguesa*, CEJUR, Ciclo de Conferências na Universidade do Minho, Coimbra Editora, pp. 116-123.
- CEFA (2006): *Manual de apoio técnico à aplicação do POCAL*, regime completo.
- CHRISTIAENS, J.R. (2000): *Financial Accounting Reform in Flemish Municipalities: an empirical study of the comparability of the annual accounts*. Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management, n.º 12, pp. 177-204.
- CORREIA, F.M. (2002): *Medidas de Desempenho da Gestão Pública - Economia, Eficácia e Eficiência*. Jornal do Técnico de Contas e da Empresa, n.ºs 444 e 445, Outubro e Novembro, pp. 275-309.
- COSTA, A. (2008): *Auditoria Interna nos Municípios Portugueses*. Dissertação de Mestrado em Contabilidade e Finanças, Faculdade de Economia, Universidade de Coimbra, Novembro.
- CRAVO, D.S. (1994): *Considerações em Torno do Paradigma da Utilidade*. Revista de Contabilidade e Comércio, n.º 201, Maio, pp. 73-92.



- CUNHA, A.S.C. (2002): *Os PCGA na Contabilidade Privada e na Contabilidade Pública*. Jornal de Contabilidade, n.º 265, Setembro, pp. 265-273.
- DUNLEAVY, P.; HOOD, C. (1994): *From the old Public Administration to New Public Management*. Review Public Money and Management, July-September, pp. 9-16.
- ESTES, R. (1992): *Dictionary of Accounting*, Cambridge, Massachussets, MIT Press.
- FASB - Financial Accounting Standards Board (1978): *Statement of Financial Accounting Concepts nº 1 - Objectives of Financial Reporting by Business Enterprises*, Stamford, Connecticut.
- FASB - Financial Accounting Standards Board (1980): *Statement of Financial Accounting Concepts nº 4 - Objectives of Financial Reporting by Nonbusiness Organizations*, Stamford, Connecticut.
- FARIA, M.J.S. (2005): *Utilidade da contabilidade Como e porquê?* Revista do Técnico Oficial de Contas, n.º 61, Abril de 2005, pp. 40-61.
- FERNANDES, A.S. (1999): *A Gestão no Sector Público*. Eurocontas, Janeiro, pp. 24-27.
- FERNANDES, M.J. (2000): *Os indicadores de gestão como sistema de informação e controlo na gestão pública*. Revista de Contabilidade e Comércio, n.º 228, Vol. LVII, Dezembro.
- FERNANDES, M.J.; VIANA, C.; CUNHA, M. (2007): *Contribuição da informação contabilística para a tomada de decisão na Administração Pública Autárquica: controlo do endividamento líquido*. Tékhne, vol. V. n.º 8, Dezembro, pp.67-96.
- FERNÁNDEZ, J.M. (2000): *Utilidad de la Información Contable Pública*, VI Jornada de Trabajo sobre Contabilidad Pública, Universidad de Oviedo, Departamento de Administración de Empresas y Contabilidad, Marzo, pp. 89-138.
- FERNÁNDEZ, J.M.; PABLOS RODRÍGUEZ, J.L. (2004): *La Contabilidad Pública en algunos países de la O.C.D.E. (2ª edición)*. Ministerio de Economía y Hacienda. Instituto de Estudios fiscales. Madrid.
- FERREIRA, R.F. (1984): *Normalização Contabilística*, Livraria Arnado, Coimbra.
- FREITAS DO AMARAL, D. (1998): *Curso de Direito Administrativo*, Vol. I, 2ª edição, Almedina, Coimbra, pp. 418-420.

GASB - Governmental Accounting Standards Board (1987): *Concepts Statements nº1 – Objectives of Financial reporting*, Norwalk, disponível em <http://www.gao.gov/govaud/>.

IFAC – International Federation of Accountants (1991): *Financial Reporting by National Governments*, New York.

IFAC – International Federation of Accountants (2000a): *Government Financial Reporting - Study 11*, New York.

IFAC – International Federation of Accountants (2000b): *Presentation of Financial Statements*, International Public Sector Accounting Standards, n.º 1, International Public Sector Committee, New York. (traduzida pela Ordem dos Revisores Oficiais de Contabilidade – NICSP, n.º1, 2001).

GABÁS TRIGO, F.; BELLOSTAS PÉREZ GRUESO, A.J.(2000): *Las necesidades de los usuarios y los objetivos de la informacion financiera*, El Marco Conceptual para la información financiera – Análisis y comentarios, AECA, pp. 93-128.

GARCIA, A.C. (2002): *Los usuarios de la información contable en la administración local: un enfoque de agencia*. Revista de Contabilidad, Vol. 5, n.º 10, pp.19-45.

GONÇALVES, F. (2005): *Controlo interno e externo nas Autarquias Locais. As consequências do POCAL*. Dissertação de Mestrado em Contabilidade e Auditoria, Escola de Economia e Gestão, Universidade do Minho.

HÉRNANDEZ, A.M.L.; GALERA, A.N.; RODRIGUÉZ, D.O. (1999): *Utilidad de una central de balances de las administraciones locales*. V Jornada de Trabajo sobre Contabilidad Publica, ASEPUC, pp. 39-50.

IGAE – Intervención General de la Administración del Estado (1991): *Principios Contables Públicos*, Documento n.º1, Madrid.

JONES, R.; PENDLEBURY, M. (1984): *Public Sector Accounting*. London: Pitman Publishing.

LANDSHEERE, G. (1976): *Introduction à la Recherche en éducation*, 4ª ed., Paris, Armand Colin- Bourrélier, pp.75.

LESSARD-HÉBERT, M., GOYETTE, G. e BOUTIN, G. (1994): *Investigação Qualitativa: Fundamentos e Práticas*, Instituto Piaget, Lisboa.

- MARÇAL, N. (2004): Auto-teste aos Documentos de Prestação de Contas. O Municipal, n.º 279, Abril.
- MARQUES, M.C.C. (2002): Prestação de Contas no Sector Público, Dislivro, Lisboa.
- MATOS DE CARVALHO, J.M.; BERNANDES, A.F. (2000): A evolução do sistema de informação contabilístico de uma instituição pública de ensino superior: O caso do ISCA de Coimbra. *Jornal de Contabilidade*, n.º 283, pp. 303-312.
- MONTEIRO, S.M.S. (2002): *Tendências Actuais da Contabilidade Autárquica*. *Revista de Contabilidade e Comércio*, n.º 230, pp. 459-480.
- MONTESINOS, J.V. (1993): *Análisis de la Información Contable Pública*, *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, Vol. 23, n.º 76, pp. 683-772.
- MONTESINOS, J.V.; VELA BARGUES, J. M.; LOPÉZ, B.B. (2001): *Accounting and Financial Reporting in Spanish Regional Governments: Exploring Similarities and Differences*, *International Comparative Issues in Government Accounting. The Similarities and Differences between Central Government Accounting and Local Government Accounting within or between Countries*, Kluwer Academic Publisher, Boston, pp. 195-203.
- PINA MARTÍNEZ, V.; TORRES PRADAS, L. (1995): *Comparative Study of the Governmental Financial Reports in six Countries*. working-paper presented at the Vth CIGAR Conference, Paris, May.
- PINA MARTÍNEZ, V.; TORRES PRADAS, L. (1999): *Análise da Informação externa, Financeira y de Gestión de las Administraciones Públicas*. 2ª edição, Instituto de Contabilidad e Auditoria de Cuentas, Madrid.
- POLLITT, C., BOUCKAERT, G. (2000): *Public Management Reform: a comparative analysis*. Oxford University Press, Oxford, pp. 88-97.
- RATCLIFFE, T.E. (1979): *Financial Reporting Framework for Accounting in the Public Sector*. *The Government Accounts Journal*, pp. 44-52.
- RODRIGUES, M.J.B. (2002): *A Contabilidade Pública em Portugal: Origens*. *Jornal de Contabilidade*, n.º 299, pp. 47-52.
- ROJAS, R.A.O. (2001), *El Cuestionario*; [online], disponível em <http://www.nodo50.org/sindpitagoras/Likert.htm>.

- RUA, S.C. e CARVALHO, J.B. (2006), *Contabilidade Pública, Estrutura Conceptual*. Publisher Team, Lisboa.
- SOUSA FRANCO, A. (1995): *Finanças Públicas e Direito Financeiro*. Editora Almedina, Coimbra.
- TUA PEREDA, J. (1997): *Necessitamos um marco conceptual?*, Revista de Contabilidade e Comércio, n.º 213, pp. 29-66.
- VAN DER MAREN, J. (1987): *De la necessaire distinction des méthodes de recherche en sciences de l'éducation*. Montreal: Faculté des Sciences de l'Éducation.
- VERGARA, S.C. (1990): *Tipos de pesquisa em administração*. Cadernos EBAP, Rio de Janeiro, n.º 52, Jun.
- YIN, R.K. (1994): *Case Study Research: Design and Methods*. London: Sage Publications, 2nd Edition.

## **Referências legislativas**

Constituição da República Portuguesa (CRP), de 2 de Abril de 1976.

Circular Série A, nº 1314, de 23 de Dezembro de 2004, IVA – Contabilização

Circular Série A, nº 1345, de 06 de Janeiro de 2009, IVA - Contabilização

Decreto-Lei n.º 243/79, de 25 de Junho – Uniformização da Contabilidade nas Autarquias Locais.

Decreto-Lei n.º 341/83, de 21 de Julho – Normas de Execução da Contabilidade nas Autarquias Locais.

Decreto-Lei n.º 155/92, de 28 de Julho - Regime da Administração Financeira do Estado (RAFE),

Decreto-Lei n.º 226/93, de 22 de Junho – Plano Oficial de Contas dos Serviços Municipalizados.

Decreto-Lei n.º 232/97, de 3 de Setembro - Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP).

Decreto-lei n.º 54-A/99 de 22 de Fevereiro - Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais (POCAL),

Decreto-Lei 159/99, de 14 de Setembro – Quadro de atribuições e competências para as autarquias locais

Decreto-Lei n.º 205/2006, de 27 de Outubro – Modernização da Administração Pública.

Decreto-Lei n.º 38/2008, de 7 de Março - Regimes de saneamento e de reequilíbrio financeiro municipal e Fundo de Regularização Municipal.

Decreto Regulamentar de n.º 92-C/84, de 28 de Dezembro - normas de execução da contabilidade das autarquias locais.

Lei nº 1/79, de 2 de Janeiro - Primeira Lei das Finanças Locais (LFL).

Lei n.º 1/87, de 6 de Janeiro - Lei das Finanças Locais (LFL).

Lei n.º 8/90, de 20 de Fevereiro - Lei de Bases da Contabilidade Pública.

Lei n.º 98/97, de 26 de Agosto - Lei de Organização e Processo do Tribunal de Contas (LOPTC).

Lei n.º 42/98, de 6 de Agosto - Lei das Finanças Locais (LFL).

Lei n.º 169/99, de 18 de Setembro - Quadro de competências e regime jurídico de funcionamento dos órgãos dos municípios e das freguesias.

Lei n.º 5-A/2002 de 11 de Janeiro - Quadro de competências e regime jurídico de funcionamento dos órgãos dos municípios e das freguesias.

Lei n.º 301-A/2002, de 30 de Dezembro - Lei do Orçamento de Estado (LOE) para 2003.

Lei n.º 107-B/2003, de 30 de Dezembro - Lei do Orçamento de Estado (LOE) para 2004.

Lei n.º 55-B/2004, de 30 de *Dezembro* - Lei do Orçamento de Estado (LOE) para 2005.

Lei n.º 60-A/2005, de 30 de Dezembro - Lei do Orçamento de Estado (LOE) para 2006.

Lei n.º 48/2006, de 29 de Agosto - Quarta alteração à Lei de Organização e Processo do Tribunal de Contas.

Lei n.º 2/2007, de 15 de Janeiro - Nova Lei das Finanças Locais.

Norma interpretativa n.º 2/2001 (Aviso n.º 7467/2001 (2.ª série) da CNCAP, publicado no Diário da República n.º 125, de 30 de Maio) - Movimentação da Conta 25 do POCP.

Regulamento n.º 2223/96 do Conselho da União Europeia - Sistema Europeu de Contas Nacionais e Regionais (SEC95).

Resolução n.º 4/2001 (2ªsecção) – Organização e documentação das Contas das Autarquias Locais e entidades equiparadas, abrangidas pelo POCAL.

Resolução do Conselho de Ministros n.º 34/2008, publicado no Diário da República, I Série n.º 38, de 22 de Fevereiro de 2008 – Aprova o programa de redução de prazos de pagamentos a fornecedores de bens e serviços pelo Estado, denominado Programa Pagar a Tempo e Horas.

## Sites

Accounting Standards Board: [www.asb.org.uk](http://www.asb.org.uk)

Associação Nacional de Municípios Portugueses: [www.anmp.pt](http://www.anmp.pt)

Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas: [www.ctoc.pt](http://www.ctoc.pt)

Câmara Municipal de Aveiro: [www.cm-aveiro.pt](http://www.cm-aveiro.pt)

Direcção-Geral das Autarquias Locais: [www.dgaa.pt](http://www.dgaa.pt)

Inspeção Geral de Finanças: [www.igf.min-financas.pt](http://www.igf.min-financas.pt)

Instituto Nacional de Estatística: [www.ine.pt](http://www.ine.pt)

Ministério das Finanças, Direcção-Geral do Orçamento: [www.dgo.pt](http://www.dgo.pt)

Ordem dos Revisores Oficiais de contas: [www.oroc.pt](http://www.oroc.pt)

Portal Autárquico: [www.portalautarquico.pt](http://www.portalautarquico.pt)

Portal da Administração Pública Portuguesa: [www.infocid.pt](http://www.infocid.pt)

Tribunal de Contas: [www.tcontas.pt](http://www.tcontas.pt)

## **Anexos**



## Anexo 1

### Activo

#### Imobilizado:

Conforme referido<sup>168</sup> na análise efectuada ao grau de implementação do POCAL (análise vertical), parte dos bens imóveis encontravam-se em processo de arrolamento e valorização, constituindo esta situação uma não conformidade com impacto directo nos indicadores de gestão (CI).

Assim, e de acordo com os nossos objectivos a atingir neste trabalho, optámos por “corrigir”<sup>169</sup> de forma prudente os valores do imobilizado do ano 2007 tendo por base os valores do ano de 2008<sup>170</sup>.

Un: Euros (€)

Código das contas	Designação	2007	2007 Ajustado	2008
	<b>Imobilizado:</b>			
	<b>Bens do domínio público</b>			
451	Terrenos e recursos naturais			
452	Edifícios			
453	Outras construções e infra-estruturas	46.768,78	80.616.846,73	102.207.101,47
455	Bens do património histórico, artístico e cultural	83.327,45	83.327,45	112.351,55
459	Outros bens de domínio público	150.922,35	150.922,35	93.626,13
445	Imobilizações em curso	13.158.295,84	13.158.295,84	8.243.404,44
446	Adiantamentos p/ conta bens domínio público			
	<b>Imobilizações corpóreas</b>			
421	Terrenos e recursos naturais	41.204.103,60	52.898.704,70	54.846.554,02
422	Edifícios e outras construções	299.966,80	57.282.443,17	68.790.464,53
423	Equipamento básico	1.310.871,98	1.337.347,45	1.351.772,65
424	Equipamento de transporte	627.599,36	629.780,36	455.551,14
425	Ferramentas e utensílios	12.646,88	12.646,88	11.411,73
426	Equipamento administrativo	789.858,61	889.621,57	693.188,58
427	Taras e vasilhame	0,00	0,00	0,00
429	Outras imobilizações corpóreas	741,37	741,37	23.531,46
	Imobilizações em curso	27.320.785,16	16.252.800,10	3.881.883,36
	Adiantamentos p/ conta imobilizações corpóreas			
	<b>Investimentos Financeiros</b>			
411	Partes de capital	10.480.379,44	10.480.379,44	10.235.338,02
412	Obrigações e títulos de participação	1.567.692,13	1.567.692,13	3.162.692,13
	<b>Total líquido:</b>	<b>97.053.959,75</b>	<b>235.361.549,54</b>	<b>254.108.871,21</b>

Fonte: Documentos de prestação de contas do MA de 2008

<sup>168</sup> Também referenciado nas notas ao Balanço e à Demonstração de Resultados – 8.2.14

<sup>169</sup> Saldo Final 2007 = Saldo final 2008 – Aumentos de 2008 + Alienações de 2008 + - Transferências de 2008

<sup>170</sup> Que já contemplam o inventário inicial concluído.

## Anexo 1.1

### 1.1. Impactos:

#### 1.1.1. Indicadores de gestão:

- Solvabilidade I, II e adaptada
- Autonomia Financeira
- Imobilizações I e II
- Percentagem de imobilizado líquido de BDP e total no activo líquido
- Endividamento total

		Un: Euros (€)		
1.1.2.		2007	2007 corrigido	2008
	Resultados líquidos	6.420.036,13	-2.062.788,49	-18.497.402,95

Para além do impacto verificado nos indicadores, que no seu cálculo faz parte o imobilizado, o fundo patrimonial é também influenciado significativamente pelos resultados líquidos de exercício, que passariam de valor positivo para negativo.

## **Anexo 2**

### **Dívidas de terceiros**

**NC nº 18:** *“A soma das contas 21 - Clientes, Contribuinte e utentes, 26 – Outros Devedores e Credores e 24 - Estado, é coerente com o saldo da coluna receitas por cobrar no final do ano do Mapa 7.3.2 - Controlo orçamental da receita (operações orçamentais)?”*

Assim para existir conformidade, o total das dívidas de terceiros de curto prazo apresentados no balanço, deduzido dos empréstimos concedidos e do adiantamentos a fornecedores, terá que ser igual ou superior às receitas por cobrar no final do ano do mapa 7.3.2. - Mapa de Controlo Orçamental da Receita.

No quadro seguinte apresenta-se a análise da integração de curto prazo, através da conta 251 e respectivas classificações económicas.

## Anexo 2.1

Un: Euros (€)

Orçamental:			Patrimonial:			2004
Class. Econ	Receitas por cobrar no final do ano	Valor	Class. Patrim	Dívidas de terceiros CP	Valor	Diferença
02	Impostos indirectos	1.187.982,48	212	Contribuintes, c/c	1.188.003,75	21,27
04	Taxas, multas e outras penalidade	61.703,24	212	Contribuintes, c/c	60.585,72	-1.117,52
06	Transferências correntes	24.966,12	268	Outros devedores	24.966,12	0,00
07	Venda de bens e serviços corrente	34.866,87	211	Clientes, c/c	31.846,33	-3.020,54
07	Venda de bens e serviços corrente	79.024,29	213	Utentes, c/c	82.036,33	3.012,04
Total - conforme mapa 7.3.2		1.388.543,00	Total - conforme balanço		1.387.438,25	-1.104,75

Fonte: Mapa de Controlo Orçamental - Receita (7.3.2) e Balancete Acumulado a 31 Dezembro de 2004

Orçamental:			Patrimonial:			2005
Class. Econ	Receitas por cobrar no final do ano	Valor	Class. Patrim	Dívidas de terceiros CP	Valor	Diferença
02	Impostos indirectos	101.140,52	212	Contribuintes, c/c	101.432,39	291,87
04	Taxas, multas e outras penalidade	138.141,15	212	Contribuintes, c/c	137.698,95	-442,20
06	Transferências correntes	11.745,00	268	Outros devedores	11.745,00	0,00
07	Venda de bens e serviços corrente	26.726,19	211	Clientes, c/c	26.726,19	0,00
07	Venda de bens e serviços corrente	104.470,69	213	Utentes, c/c	104.227,55	-243,14
09	Venda de bens do investimento	321.568,00	268	Outros devedores	321.568,00	0,00
10	Transferências de capital	2.287,70	268	Outros devedores	2.287,70	0,00
Total - conforme mapa 7.3.2		706.079,25	Total - conforme balanço		705.685,78	-393,47

Fonte: Mapa de Controlo Orçamental - Receita (7.3.2) e Balancete Acumulado a 31 Dezembro de 2005

Orçamental:			Patrimonial:			2006
Class. Econ	Receitas por cobrar no final do ano	Valor	Class. Patrim	Dívidas de terceiros CP	Valor	Diferença
02	Impostos indirectos	41.502,04	212	Contribuintes, c/c	40.712,76	-789,28
04	Taxas, multas e outras penalidade	80.100,08	212	Contribuintes, c/c	80.160,21	60,13
06	Transferências correntes	8.637,41	268	Outros devedores	8.637,41	0,00
07	Venda de bens e serviços corrente	13.500,72	211	Clientes, c/c	13.500,72	0,00
07	Venda de bens e serviços corrente	309.741,70	213	Utentes, c/c	310.733,16	991,46
08	Outras receitas correntes	983,79	268	Outros devedores	983,79	0,00
09	Venda de bens do investimento	1.146.568,00	268	Outros devedores	1.146.568,00	0,00
10	Transferências de capital	122.280,33	268	Outros devedores	122.280,33	0,00
15	Repos. não abatidas nos pagamer	206,00	268	Outros devedores	108,10	-97,90
Total - conforme mapa 7.3.2		1.723.520,07	Total - conforme balanço		1.723.684,48	164,41

Fonte: Mapa de Controlo Orçamental - Receita (7.3.2) e Balancete Acumulado a 31 Dezembro de 2006

Orçamental:			Patrimonial:			2007
Class. Econ	Receitas por cobrar no final do ano	Valor	Class. Patrim	Dívidas de terceiros CP	Valor	Diferença
02	Impostos indirectos	47.005,74	212	Contribuintes, c/c	47.726,73	720,99
04	Taxas, multas e outras penalidade	86.279,74	212	Contribuintes, c/c	84.583,97	-1.695,77
05	Rendimentos da propriedade	6.820,52	268	Outros devedores	6.820,52	0,00
06	Transferências correntes	5.283,23	268	Outros devedores	5.283,23	0,00
07	Venda de bens e serviços corrente	19.961,52	211	Clientes, c/c	19.961,52	0,00
07	Venda de bens e serviços corrente	354.068,98	213	Utentes, c/c	355.060,44	991,46
08	Outras receitas correntes	2.883,50	268	Outros devedores	2.883,50	0,00
09	Venda de bens do investimento	550.000,00	268	Outros devedores	550.000,00	0,00
10	Transferências de capital	66.782,82	268	Outros devedores	66.782,82	0,00
15	Repos. não abatidas nos pagamer	206,00	268	Outros devedores	0,00	-206,00
Total - conforme mapa 7.3.2		1.139.292,05	Total - conforme balanço		1.139.102,73	-189,32

Fonte: Mapa de Controlo Orçamental - Receita (7.3.2) e Balancete Acumulado a 31 Dezembro de 2007

## Anexo 2.2

Ref.	Ponto de aferição da conformidade	2004	2005	2006	2007
1	Total das receitas por cobrar - mapa 7.3.2	1.388.543,00	706.079,25	1.723.520,07	1.139.292,05
2	Subtotal do activo circulante - mapa Balanço	1.387.438,25	705.685,78	1.723.684,48	1.139.102,73
	Diferença (2) - (1)	-1.104,75	-393,47	164,41	-189,32
	Peso da diferença no activo circulante	-0,1%	-0,1%	0,0%	0,0%
3	Receitas Correntes e Capital Cobradas	46.740.637,85	43.421.176,06	45.274.208,02	47.096.422,21
	Peso da diferença na receita total cobrada	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%

Considerando que o montante da dívida de terceiros contribuirá para a diminuição do endividamento líquido da autarquia e atendendo ao princípio da prudência, apenas deverá ser o montante considerado no Balanço. Apesar de se ter verificado divergências de valores entre os dois mapas de informação, a diferença não tem qualquer expressão quando comparado com os totais a receber (orçamental) ou com as dívidas de terceiros (patrimonial). Logo, o impacto directo nos indicadores de gestão é muito reduzido e não significativo.

Assim para efeitos de cálculo dos indicadores, apresentam-se os valores do activo circulante conforme apresentados no balanço:

Un: Euros (€)

Código das contas	Designação	2004	2005	2006	2007
36	Matérias-primas, subsidiárias e de consumo	1.022.901,86	925.132,01	1.101.482,97	877.748,41
282	Empréstimo concedidos	3.959.758,03	4.970.125,70	2.477.885,04	2.477.885,04
211	Clientes, c/c	31.846,33	26.726,19	13.500,72	19.961,52
212	Contribuintes, c/c	1.248.589,47	239.131,34	120.872,97	132.310,70
213	Utentes, c/c	82.036,33	104.227,55	310.733,16	355.060,44
24	Estado	0,00	0,00	0,00	0,00
26.8	Outros devedores	24.966,12	335.600,70	1.278.577,63	631.770,07
12	Depósitos em instituições financeiras	1.313.384,26	2.893.897,62	3.352.467,57	2.455.977,18
11	Caixa	51.821,32	10.050,34	48.589,68	3.678,75
		7.735.303,72	9.504.891,45	8.704.109,74	6.954.392,11

Subtotal do activo circulante para análise conformidade horizontal: 1.387.438,25 705.685,78 1.723.684,48 1.139.102,73

## Anexo 3

### Fundo Patrimonial

#### Património

Conforme referido no ponto 8.2.28 das notas ao Balanço e à Demonstração de Resultados, a conta 51 (Património), que representa a diferença entre o Activo Líquido e o somatório do Passivo com o Resultado Líquido do Exercício traduz-se em saldos negativo nos 4 anos em análise. Este valor negativo é uma consequência de ainda não ter sido possível regularizar os movimentos relativos ao Inventário dos bens Imóveis, cujo documento foi aprovado pelo respectivo órgão deliberativo no decorrer do exercício de 2008

Un: Euros (€)

Código das contas	Descrição	2004	2005	2006	2007	2007 corrigido
<b>Fundos próprios</b>						
51	Património	-52.125.969,24	-49.129.002,55	-42.645.395,61	-36.949.708,19	109.840.706,22
57	Reservas	201.963,88	244.667,49	695.381,35	993.477,73	993.477,73
59	Resultados Transitados					
88	Resultados Líquidos do exercício	854.072,21	9.014.277,14	5.961.927,59	6.420.036,13	-2.062.788,49
		-51.069.933,15	-39.870.058	-35.988.086,67	-29.536.194,33	108.771.395,46

Assim, o valor do fundo patrimonial em 2007 corrigido é influenciado pela variação das contas 51 (Património) e 88 (Resultados Líquidos do Exercício).

#### **1.1. Impactos nos Indicadores de gestão:**

- Solvabilidade I
- Autonomia Financeira
- Imobilizações II

## Anexo 4

### Passivo

#### Passivo de Médio Longo e Prazo

Estrutura do passivo de Médio Longo e Prazo, de acordo com a prestação de contas:

Un: Euros (€)

Código das contas	Descrição	2004	2005	2006	2007
<b>Dívidas a terceiros - Médio e longo prazos</b>					
2312	Empréstimos de médio e longo prazo	50.497.807,17	47.074.875,84	46.500.071,40	44.391.319,42
221	Fornecedores, c/c	0,00	0,00	0,00	3.132.445,40
261	Fornecedores de imobilizado, c/c (Locação Financeira)	37.325.400,48	33.256.821,05	31.221.402,45	27.067.059,47
262+263+267+268	Outros Credores	0,00	0,00	6.990.431,29	6.931.435,84
		87.823.207,65	80.331.696,89	84.711.905,14	81.522.260,13

**NC nº 31:** “O saldo da conta 2312 - Empréstimos Obtidos de Médio Longo Prazo constante no Balanço coincide com a coluna do capital em dívida do mapa 8.3.6.1. - Empréstimos (Médio e Longo Prazo) do POCAL?”

Un: Euros (€)

	2004	2005	2006	2007
1 - Conta 2312 Empréstimos de Médio e Longo Prazo	50.497.807,17	47.074.875,84	46.500.071,40	44.391.319,42
2 - Mapa 8.3.6.1 Empréstimos - Médio e Longo Prazo	51.588.356,59	48.639.321,20	47.960.350,10	45.851.598,12
Diferença (1 - 2):	-1.090.549,42	-1.564.445,36	-1.460.278,70	-1.460.278,70

As diferenças encontradas devem-se na maioria ao empréstimo do INH, com os encargos do ano vencidos e não pagos, e de parte da dívida de outros empréstimos que foram registados numa conta 268 – curto prazo. Significa que as dívidas de MLP no balanço, mais concretamente a conta 2312, encontram-se subvalorizadas e por conseguinte tem implicações na imagem verdadeira e apropriada da informação financeira, bem como impacto directo nos indicadores de gestão de MLP (CI).

**NC nº 31.1:** “Não está reflectida a parte dos empréstimos de MLP - conta 2312 que passa a curto prazo dado terem um período de exigibilidade inferior a 12 meses.”

Assim, o total das dívidas de MLP no Balanço estão sobrevalorizadas por esta via, apresentando-se a seguir o valor correcto:

## Anexo 4.1

		Un: Euros (€)			
		2004	2005	2006	2007
2312	Empréstimos de Médio e Longo Prazo	48.639.321,19	45.084.452,10	44.919.730,15	43.488.859,28
2312'	Empréstimos de Médio e Longo Prazo no C.P	1.858.485,98	1.990.423,74	1.580.341,25	902.460,14
2689207	Credores Diversos - Empréstimos Obtidos	1.090.549,42	1.564.445,36	1.460.278,70	1.460.278,70
<i>Diferença:</i>		<i>51.588.356,59</i>	<i>48.639.321,20</i>	<i>47.960.350,10</i>	<i>45.851.598,12</i>

Significa que o Passivo de Curto Prazo está subvalorizado (pelos valores a amortizar em n+1) e sobrevalorizado pela NC anterior (nº 31).

<u>Ajustamentos:</u>	<u>Origem</u>	Un: Euros (€)			
Empréstimos Médio Longo Ajustado	NC 31	48.639.321,19	45.084.452,10	44.919.730,15	43.488.859,28
Impacto no total do passivo Curto Prazo	NC 31.1	1.858.485,98	1.990.423,74	1.580.341,25	902.460,14

**NC nº 34:** “O valor das dívidas de médio e longo prazo do mapa 8.3.6.2 - Outras dívidas a terceiros do POCAL coincidem com as rubricas de dívidas a terceiros de médio e longo prazo do Balanço?”

### 8.3.6.2 - Outras Dívidas a Terceiros de MLP

		Un: Euros (€)			
Contas	Descrição	2004	2005	2006	2007
261	Fornecedores de imobilizado, c/c (Locação Financeira)	37.325.400,48	33.256.821,05	31.221.402,45	27.067.059,17
261	Fornecedores de imobilizado, c/c (Acordos/Factoring)	5.495.190,39	5.495.190,39	5.495.190,39	0,00
221	Out. Div. / Acordos de Pagamento	6.049.232,19	5.167.052,49	4.108.436,85	3.132.445,40
2689	Out. Div. / Contratos de Factoring	0,00	0,00	6.990.431,29	6.931.435,84
		48.869.823,06	43.919.063,93	47.815.460,98	37.130.940,41

Verifica-se a existência de valores de dívidas no mapa 8.3.6.2 que não coincidem com os respectivos valores no Balanço. Perante os dados, estaríamos confrontados com 2 cenários:

- Os valores, identificados a azul, integram o passivo de curto do balanço, não obstante estarem abrangidos por acordos de pagamentos e/ou contratos de factoring, deveriam com natureza de MLP, estarem claramente identificados no médio, longo prazo;
- Os valores, identificados a azul, não se encontram reflectidos no passivo do município.



## Anexo 4.2

Após a verificação dos saldos das respectivas contas nos balancetes acumulados a 31/Dez e questionada a responsável da contabilidade do MA, constatou-se que os valores não estavam, de facto, reflectidos no passivo.

Para testar e provar o não reconhecimento das dívidas a terceiros, seguiu-se o seguinte procedimento:

1. Somar dívidas a terceiros de MLP e CP no Balanço;
2. Somar dívidas a terceiros de MLP e CP no Mapa 8.3.6.2.

	Un: Euros (€)			
<b>Balanço:</b>	2004	2005	2006	2007
Dívidas a MLP (excepto Empréstimos MLP)	37.325.400,48	33.256.821,05	38.211.833,74	37.130.940,71
Dívidas a CP (excepto Empréstimos CP)	29.923.318,70	35.786.257,58	33.512.719,25	39.523.735,93
<b>Mapa 8.3.6.2</b>				
Dívidas a MLP	48.869.823,06	43.919.063,93	47.815.460,98	37.130.940,71
Dívidas a CP	29.923.318,70	35.788.716,76	33.515.187,43	39.526.275,69
<i>Controlo MLP (Balanço - Mapa 8.3.6.2)</i>	-11.544.422,58	-10.662.242,88	-9.603.627,24	0,00
<i>Controlo CP (Balanço - Mapa 8.3.6.2)</i>	0,00	-2.459,18 *	-2.468,18 *	-2.539,76 *

(\*) As diferenças encontradas a curto prazo referem-se a dívidas a Contribuintes, c/c - 212 (publicidade, loteamentos e obras e juros de mora), Clientes, c/c - 211 (Habitações) e Utentes, c/c - 213 (Licenciamento de veículos automóveis).

<b>Ajustamentos:</b>	Un: Euros (€)			
Total da dívida não reflectida na Patrimonial MLP	11.544.422,58	10.664.702,06	9.606.095,42	0,00
Total da dívida não reflectida na Patrimonial CP	0,00	2.459,18	2.468,18	2.539,76

### Anexo 4.3

#### Capitais Permanentes

Un: Euros (€)

Contas	Descrição	2004	2005	2006	2007
5 ....	Fundo Patrimonial	-51.069.933,15	-39.870.057,92	-35.988.086,67	-29.536.194,33
2 ....	Dívidas a terceiros - Médio e Longo Prazos	87.823.207,65	80.331.696,89	84.711.905,14	81.522.260,13

Total Capitais Permanentes:	36.753.274,50	40.461.638,97	48.723.818,47	51.986.065,80
-----------------------------	---------------	---------------	---------------	---------------

#### Ajustamentos às Dívidas de Médio e Longo Prazos:

Empréstimos de MLP que se encontra no curto prazo	1.090.549,42	1.564.445,36	1.460.278,70	1.460.278,70
Empréstimos de MLP a amortizar no ano seguinte	-1.858.485,98	-1.990.423,74	-1.580.341,25	-902.460,14
Fornecedores c/c, imobilizado e Outros Credores	11.544.422,58	10.662.242,88	9.603.627,24	0,30

Total Capitais Permanentes após ajustamentos	47.529.760,52	50.697.903,47	58.207.383,16	52.543.884,66
--	---------------	---------------	---------------	---------------

Este ajustamento não inclui o impacto referido no anexo 1, relativamente à correcção efectuada do imobilizado em 2007.

A não conformidade tem impacto no seguinte indicador:

- Indicador das imobilizações I

#### Passivo de Curto Prazo

Un: Euros (€)

Contas	Descrição	2004	2005	2006	2007
Dívidas a terceiros - Curto prazo					
2311	Empréstimos de curto prazo	0,00	0,00	0,00	789.700,00
2312	Empréstimos de médio e longo prazo	0,00	0,00	0,00	0,00
2211	Fornecedores, c/c	13.641.591,96	13.532.512,16	13.050.178,91	15.941.595,03
228	Fornecedores, c/c - Facturas em recepção e conferência	330.682,23	15.705,94	7.807,95	3.506,99
217	Clientes e utentes c/ cauções	226.326,27	292.401,18	234.436,77	219.029,23
2611	Fornecedores de imobilizado, c/c	10.546.020,97	14.783.884,38	9.307.031,59	12.181.475,94
24	Estado e outros entes públicos	11.188,17	145.380,09	167.838,44	155.731,86
264	Administração autárquica	233.626,71	163.619,32	219.500,45	151.651,68
213	Utentes, c/c	0,00	0,00	0,00	0,00
262+263+267+268	Outros Credores	4.933.882,39	6.852.754,51	10.525.925,14	10.870.745,20
		29.923.318,70	35.786.257,58	33.512.719,25	40.313.435,93
Acréscimos e diferimentos					
273	Acréscimos de custos	4.054.050,95	5.334.046,13	3.474.848,20	1.567.162,08
274	Proveitos diferidos	8.963.039,00	9.732.209,50	11.133.440,40	10.648.894,40
		13.017.089,95	15.066.255,63	14.608.288,60	12.216.056,48

## Anexo 4.4

**NC nº 35:** “A soma das contas 22.1 - Fornecedores c/c, 26.1 - Out Devedores e Credores, 26.2 Pessoal, 26.4 - Administração autárquica, 26.7 - Consultores/assessores, 26.8 - Devedores e Credores diversos coincide com o valor total da coluna "compromissos por pagar" do mapa 7.3.1?”

O mapa 7.3.1 tem como finalidade permitir o controlo da execução orçamental da despesa em cada exercício, apresentando o indicador do grau de execução (%) das despesas que é um indicador vulgarmente citado nos relatórios de gestão e alvo de discussão nas reuniões e assembleias de câmara.

Efectivamente e de acordo com o traçado previsto no POCAL, o mapa referido não informa sobre os compromissos por pagar no final do exercício que já se encontrem facturados. Todavia, a coluna dos compromissos por pagar foi desagregada em facturado e não facturado. Assim o objectivo deste controlo foi o de verificar a conformidade ou não entre as dívidas a terceiros conforme indicados no balanço e a coluna de compromissos facturados e por pagar ao final de cada exercício.

Ano	Comprometido	Facturado (Total)	Pago (Total)	Divida (orçamental)		Compromissos p/ pagar (coluna 10)
2004	87.060.469,80	76.369.623,45	47.252.421,10	29.117.202,35		39.808.048,70
2005	88.801.302,52	74.716.034,35	42.110.851,79	32.605.182,56		46.690.450,73
2006	97.647.919,75	80.222.920,48	44.650.727,08	35.572.193,40		52.997.197,67
2007	126.353.828,26	93.339.975,66	48.040.248,37	45.299.727,29		78.313.579,89
Fonte: Mapa da Posição Actual do Orçamento da Despesa do MA, reportado a 31 Dezembro						Fonte: Mapa de execução orçamental (7.3.1)

Refira-se que, para se poder confrontar os dois totais, retirou-se do total da dívida a curto prazo no balanço as operações de tesouraria (OT), empréstimo de curto prazo (caso não tenha sido comprometido), saldo credor das subcontas da conta 24.3, dívidas de leasing, empréstimos e factoring a pagar em n+1 (caso exista algum valor reflectido no curto prazo).

Verificando-se que existe uma diferença crescente entre os valores comprometidos e os valores executados (facturados), sendo as rubricas com maior impacto a aquisição de bens e serviços e de capital:

## Anexo 4.5

### Diferença entre o valor comprometido por pagar (coluna 10 do mapa 7.3.1) e a dívida orçamental facturada em cada ano

Un: Euros (€)

Designação	2004	2005	2006	2007
Despesas com o pessoal	1.019,41	387,69	4.020,01	83.200,66
Aquisição de bens e serviços	1.212.906,00	1.614.602,63	1.636.307,70	2.419.062,65
Juros e outros encargos	112.303,48	48.981,47	694.157,13	220.881,93
Transferências correntes	1.028,36	148.863,34	952.180,43	1.250.739,25
Subsídios	0,00	163.522,88	257.132,06	480.550,44
Outras despesas correntes	6.000,00	0,00	0,00	314.937,31
Aquisição de bens de capital	9.244.180,58	11.703.247,07	12.378.911,08	26.918.384,49
Transferências de capital	113.408,52	400.465,49	502.290,86	826.095,87
Activos financeiros	0,00	0,00	1.000.000,00	500.000,00
Passivos financeiros	0,00	5.197,60	0,00	0,00
Outras despesas de capital	0,00	0,00	0,00	0,00
Total:	10.690.846,35	14.085.268,17	17.424.999,27	33.013.852,60

Significa que todos os anos, estes valores não executados (não facturados) deveriam integrar o orçamento do ano seguinte e constar do mapa da execução orçamental de despesa em compromissos assumidos no exercício e exercícios futuros.

Assim, a aferição da integração dos sistemas orçamental e patrimonial a curto prazo é feita no quadro seguinte, através da conta 252 e respectivas classificações económicas.

A Conformidade dos Documentos de Prestação de Contas nos Subsistemas Contabilísticos do POCAL  
- um contributo para a tomada de decisão

## Anexo 4.6

Un: Euros (€)

**2004**

Orçamental:			Patrimonial:			Diferença
Class. Econ	Compromissos por pagar	Valor	Class. Patrim	Dívidas a terceiros CP	Valor	Orçamental - Patrimonial
01	Despesas com o pessoal	1.482.813,14	262	Pessoal	976.451,80	-506.361,34
01	Despesas com o pessoal	1.314,07	221	Fornecedores, c/c	1.314,07	0,00
02	Aquisição de bens e serviços	13.345.483,00	221	Fornecedores, c/c	13.571.655,92	226.172,92
02	Aquisição de bens e serviços	46.124,11	261	Fornecedores de imobilizado, c/c	46.124,11	0,00
02	Aquisição de bens e serviços	84.705,66	267	Consultores, assessores e intermediários	84.705,66	0,00
03	Juros e outros encargos	1.177.260,95	268	Outros Devedores e Credores	1.177.260,95	0,00
04	Transferências correntes	14.714,72	264	Administração Autárquica	14.714,72	0,00
04	Transferências correntes	707.842,54	268	Outros Devedores e Credores	707.842,54	0,00
05	Subsídios	198.143,71	264	Administração Autárquica	218.911,99	20.768,28
05	Subsídios	95.956,23	261	Fornecedores de imobilizado, c/c	95.956,23	0,00
06	Outras despesas correntes	64.817,11	24	Estado	11.178,04	-53.639,07
06	Outras despesas correntes	68.621,97	221	Fornecedores, c/c	68.621,97	0,00
07	Aquisição de bens de capital	9.956.505,56	261	Fornecedores de imobilizado, c/c	10.312.505,56	356.000,00
07	Aquisição de bens de capital	425.255,69	268	Outros Devedores e Credores	425.255,69	0,00
08	Transferências de capital	237.467,44	268	Outros Devedores e Credores	237.467,44	0,00
08	Transferências de capital	119.627,02	261	Fornecedores de imobilizado, c/c	119.627,02	0,00
10	Passivos financeiros	1.090.549,43	268	Outros Devedores e Credores	1.094.435,67	3.886,24
Total - conforme mapa 7.3.1		29.117.202,35	Total - conforme balanço		29.164.029,38	46.827,03

Fonte: Mapa de Controlo Orçamental - Receita (7.3.1) e Balancete Acumulado a 31 Dezembro 2004 do MA

(patrimonial sobrevalorizado)

Un: Euros (€)

**2005**

Orçamental:			Patrimonial:			Diferença
Class. Econ	Compromissos por pagar	Valor	Class. Patrim	Dívidas a terceiros CP	Valor	Orçamental - Patrimonial
01	Despesas com o pessoal	1.713.521,28	262	Pessoal	966.742,85	-746.778,43
01	Despesas com o pessoal	1.945,07	221	Fornecedores, c/c	1.945,07	0,00
02	Aquisição de bens e serviços	12.910.033,55	221	Fornecedores, c/c	13.402.150,94	492.117,39
02	Aquisição de bens e serviços	64.195,28	2611	Fornecedores de imobilizado, c/c	64.195,28	0,00
02	Aquisição de bens e serviços	391.712,62	267	Consultores, assessores e intermediários	685.76,35	-323.136,27
03	Juros e outros encargos	1.797.439,00	268	Outros Devedores e Credores	230.4016,56	506.577,56
04	Transferências correntes	82.933,66	264	Administração Autárquica	0	-82.933,66
04	Transferências correntes	519.747,33	268	Outros Devedores e Credores	519.747,33	0,00
05	Subsídios	326.273,60	264	Administração Autárquica	163.619,32	-162.654,28
06	Outras despesas correntes	64.817,11	24	Estado	12.599,53	-52.217,58
06	Outras despesas correntes	128.416,15	221	Fornecedores, c/c	128.416,15	0,00
07	Aquisição de bens de capital	502.886,02	268	Outros Devedores e Credores	502.886,02	0,00
07	Aquisição de bens de capital	12.307.752,93	2611	Fornecedores de imobilizado, c/c	12.662.293,63	354.540,70
08	Transferências de capital	159.727,06	268	Outros Devedores e Credores	159.727,06	0,00
08	Transferências de capital	69.336,54	2611	Fornecedores de imobilizado, c/c	69.336,54	0,00
10	Passivos financeiros	1.564.445,36	268	Outros Devedores e Credores	2.071.022,93	506.577,57
Total - conforme mapa 7.3.1		32.605.182,56	Total - conforme balanço		33.097.275,56	492.093,00

Fonte: Mapa de Controlo Orçamental - Receita (7.3.1) e Balancete Acumulado a 31 Dezembro 2005 do MA

(patrimonial sobrevalorizado)

A Conformidade dos Documentos de Prestação de Contas nos Subsistemas Contabilísticos do POCAL  
- um contributo para a tomada de decisão

## Anexo 4.7

Un: Euros (€)

**2006**

Orçamental:			Patrimonial:			Diferença
Class. Econ	Compromissos por pagar	Valor	Class. Patrim	Dívidas a terceiros CP	Valor	Orçamental - Patrimonial
01	Despesas com o pessoal	2.067.345,71	262	Pessoal	1.037.849,72	-1.029.495,99
01	Despesas com o pessoal	731,16	221	Fornecedores, c/c	731,16	0,00
02	Aquisição de bens e serviços	14.987.580,68	221	Fornecedores, c/c	12.960.632,69	-2.026.947,99
02	Aquisição de bens e serviços	35.608,73	2611	Fornecedores de imobilizado, c/c	35.608,73	0,00
02	Aquisição de bens e serviços	682.444,59	267	Consultores, assessores e intermediários	34.109,35	-648.335,24
03	Juros e outros encargos	2.797.602,38	268	Outros Devedores e Credores	7.068.105,89	4.270.503,51
04	Transferências correntes	109.067,01	264	Administração Autárquica	109.067,01	0,00
04	Transferências correntes	549.681,49	268	Outros Devedores e Credores	549.681,49	0,00
05	Subsídios	405.623,42	264	Administração Autárquica	110.433,44	-295.189,98
05	Subsídios	55.236,13	268	Outros Devedores e Credores	55.236,13	0,00
06	Outras despesas correntes	53.404,18	24	Estado	24.664,54	-28.739,64
06	Outras despesas correntes	88.815,06	221	Fornecedores, c/c	88.815,06	0,00
06	Outras despesas correntes	311,50	268	Outros Devedores e Credores	311,50	0,00
07	Aquisição de bens de capital	5.019.270,74	2611	Fornecedores de imobilizado, c/c	7.139.924,20	2.120.653,46
08	Transferências de capital	184.676,31	268	Outros Devedores e Credores	184.676,31	0,00
08	Transferências de capital	84.084,32	2611	Fornecedores de imobilizado, c/c	84.084,32	0,00
10	Passivos financeiros	1.460.278,70	268	Outros Devedores e Credores	1.460.278,70	0,00
Total - conforme mapa 7.3.1		28.581.762,11	Total - conforme balanço		30.944.210,24	2.362.448,13

Fonte: Mapa de Controlo Orçamental - Receita (7.3.1) e Balancete Acumulado a 31 Dezembro 2006 do MA

(patrimonial sobrevalorizado)

Un: Euros (€)

**2007**

Orçamental:			Patrimonial:			Diferença
Class. Econ	Compromissos por pagar	Valor	Class. Patrim	Dívidas a terceiros CP	Valor	Orçamental - Patrimonial
01	Despesas com o pessoal	2.138.885,60	262	Pessoal	1.081.646,69	-1.057.238,91
01	Despesas com o pessoal	3.098,00	221	Fornecedores, c/c	3.098,00	0,00
02	Aquisição de bens e serviços	16.143.567,59	221	Fornecedores, c/c	15.849.075,68	-294.491,91
02	Aquisição de bens e serviços	45.002,29	2611	Fornecedores de imobilizado, c/c	45.002,29	0,00
02	Aquisição de bens e serviços	656.489,46	267	Consultores, assessores e intermediários	22.289,35	-634.200,11
03	Juros e outros encargos	4.831.217,86	268	Outros Devedores e Credores	6.309.101,85	1.477.883,99
04	Transferências correntes	400.611,73	268	Outros Devedores e Credores	547.977,74	147.366,01
04	Transferências correntes	147.366,01	264	Administração Autárquica	151.651,68	4.285,67
05	Subsídios	510.782,13	268	Outros Devedores e Credores	510.782,13	0,00
06	Outras despesas correntes	1.800,01	24	Estado	5.174,87	3.374,86
06	Outras despesas correntes	89.421,35	221	Fornecedores, c/c	89.421,35	0,00
07	Aquisição de bens de capital	8.604.542,71	2611	Fornecedores de imobilizado, c/c	10.238.936,46	1.634.393,75
08	Transferências de capital	168.466,06	268	Outros Devedores e Credores	168.466,06	0,00
08	Transferências de capital	34.316,55	2611	Fornecedores de imobilizado, c/c	34.316,55	0,00
10	Passivos financeiros	1.460.278,70	268	Outros Devedores e Credores	2.093.657,55	633.378,85
Total - conforme mapa 7.3.1		35.235.846,05	Total - conforme balanço		37.150.598,25	1.914.752,20

Fonte: Mapa de Controlo Orçamental - Receita (7.3.1) e Balancete Acumulado a 31 Dezembro 2007 do MA

(patrimonial sobrevalorizado)

## Anexo 4.8

Verifica-se nos 4 anos em análise que, não é feita a regularização no final de cada ano da conta 027 – Compromissos, do sistema orçamental, com a transferência para a conta 05 – Compromissos exercícios futuros de todos os compromissos, que tenham sido assumidos no ano com previsão de realização nesse mesmo ano, não originando por isso a constituição de uma obrigação contabilística. Daí que a coluna compromissos por pagar (Coluna 10) contem os compromissos não realizados no ano e despesas realizadas e não pagas no exercício, constituindo uma incompatibilidade formal de integração dos dois sistemas.

Un: Euros (€)

Rubricas	Mapa	2004	2005	2006	2007
1 Dívida Orçamental	7.3.1	29.117.202,35	32.605.182,56	35.572.193,40	45.299.727,29
2 Acordos de pagamento	Balanço	0,00	0,00	0,00	3.132.445,40
3 Contratos de Factoring	Balanço	0,00	0,00	6.990.431,29	6.931.435,84
4 (1 - 2 - 3)		29.117.202,35	32.605.182,56	28.581.762,11	35.235.846,05
5 Dívidas a terceiros CP (Y)	Balanço	29.923.318,70	35.786.257,58	33.512.719,25	40.313.435,93
6 Operações de Tesouraria e Cauções	Balanço	456.799,04	685.217,15	513.286,72	506.410,05
7 Empréstimo de Curto Prazo	Balanço	0,00	0,00	0,00	789.700,00
8 Saldo credor de IVA a pagar (2436)	Balanço	10.194,65	10.509,65	22.994,62	3.531,69
9 Amort. a pagar no ano n+1 Leasing	Balanço	292.148,00	1.988.058,93	2.047.414,34	1.863.220,64
10 Amort. a pagar no ano n+1 Emprést.	Balanço	0,00	0,00	0,00	0,00
11 Amort. a pagar no ano n+1 Factoring	Balanço	0,00	0,00	0,00	0,00
12 (5 - 6 - 7 - 8 - 9 - 10 - 11)		29.164.177,01	33.102.471,85	30.929.023,57	37.150.573,55
13 Diferença (4) - (12)	< 0	-46.974,66	-497.289,29	-2.347.261,46	-1.914.727,50

### Ajustamento:

Un: Euros (€)

Dívidas a terceiros - Curto prazo	29.923.318,70	35.786.257,58	33.512.719,25	40.313.435,93
Dívidas a terceiros - Curto prazo, após ajustamento	30.644.280,60	35.717.405,85	31.287.988,52	37.843.429,63

## Anexo 4.9

### Total das rubricas com ajustamento

Un: Euros (€)

	Não Conformidade Nº	2004	2005	2006	2007
Passivo ML Prazo	[31] [31.1] e [34]	98.599.693,67	90.567.961,39	94.195.469,83	82.080.078,39
Passivo Curto Prazo	[31.1] e [35]	30.644.280,60	35.717.405,85	31.287.988,52	37.843.429,63
Total Passivo	-	129.243.974,27	126.285.367,24	125.483.458,35	119.923.508,02
Saldo total de Operações de Tesouraria	-	456.799,04	685.217,15	513.286,72	506.410,05
Dívida a terceiros CP em 31/12 (excepto emp.+ OT+ cauções e garantias em €)	[31] [31.1] [34] [35]	30.187.481,56	35.032.188,70	30.774.701,80	37.337.019,58
Dívida a fornecedores de imb. CP em 31/12	[34]	53.920.653,64	48.040.705,43	40.528.434,04	39.248.535,11
Passivo (incluindo AD)	-	142.261.064,22	141.351.622,87	140.091.746,95	132.139.564,50
<i>Procedimento de controlo: (Balanço - Ajustamento)</i>		11.497.447,92	10.167.412,77	7.258.833,96	-1.912.188,04

### As não conformidades tem impacto nos seguintes indicadores:

Solvabilidade I	Fundo Maneio
Solvabilidade II	Endividamento
Solvabilidade Adaptado	Endividamento de MLP
Liquidez Geral	Endividamento de CP
Liquidez Reduzida	Estrutura de Endividamento I
Liquidez Imediata	Estrutura de Endividamento II
Prazo Médio de Pagamento	Endividamento líquido (total)



**Histórico****CONTROLO DO EQUILÍBRIO ORÇAMENTAL CORRENTE E EM SENTIDO SUBSTANCIAL**

(Unidade: Euros)

ANO	NATUREZA	SALDO ORÇAMENTAL INICIAL/RECEITAS COBRADAS	DESPESAS PAGAS	EQUILÍBRIO CORRENTE (execução orçamental)		OUTRAS DÍVIDAS A TERCEIROS CONSIDERADAS NO CURTO PRAZO (ODTCP) a)	OUTRAS DÍVIDAS A TERCEIROS ORIGINARIAMENTE DE CURTO PRAZO, MAS RELEVADAS NO MLP (ODTOCPRLP) b)	EQUILÍBRIO ORÇAMENTAL SUBSTANCIAL	
				Valor Absoluto	Valor Relativo			EXECUÇÃO AUTÓNOMA DO ANO c)	EXECUÇÃO GLOBAL NO ANO d)
1	2	3	4	5=3-4	6=3/4*100	7	8	9	10
2003						30 593 445	0		
2004	Saldo orçamental inicial (SOI)	1420 190							
	Reposições não abatidas nos pagamentos	12 538							
	Correntes	31254 434	24 954 920	6 299 514	125,24%	29 466 520	0	101,33%	62,78%
	Capital	15 473 666	22 297 501						
	<b>Total</b>	<b>48 160 828</b>	<b>47 252 421</b>						
2005	Saldo orçamental inicial	908 407							
	Reposições não abatidas nos pagamentos	2 571							
	Correntes	33 958 164	27 913 758	6 044 406	121,65%	35 101 040	0	90,94%	57,41%
	Capital	9 460 441	14 197 094						
	<b>Total</b>	<b>44 329 583</b>	<b>42 110 852</b>						
2006	Saldo orçamental inicial	2 218 731							
	Reposições não abatidas nos pagamentos	45 559							
	Correntes	33 141 217	28 685 122	4 456 095	115,53%	32 999 433	6 990 431	106,51%	56,17%
	Capital	12 132 991	15 965 605						
	<b>Total</b>	<b>47 538 498</b>	<b>44 650 727</b>						
2007	Saldo orçamental inicial	2 887 771							
	Reposições não abatidas nos pagamentos	9 302							
	Correntes	37 924 302	30 140 342	7 783 960	125,83%	39 017 326	10 063 881	87,14%	55,47%
	Capital	9 172 120	17 899 906						
	<b>Total</b>	<b>49 993 494</b>	<b>48 040 248</b>						

**OBSERVAÇÕES:**

a) Na coluna relativa a "Outras dívidas a terceiros consideradas no CP" são considerados os valores do Passivo de Curto Prazo constantes do Balanço, não englobando a dívida administrativa/comercial considerada no MLP, as operações de tesouraria e as cauções e garantias em numerário de fornecedores.

b) A coluna relativa a "Outras dívidas a terceiros originariamente de CP, mas relevadas no MLP" inclui apenas os valores da dívida de MLP da natureza indicada.

c) Taxa de cobertura do valor das despesas orçamentais assumidas e realizadas em cada ano pelas receitas disponíveis no mesmo ano.

Calcula-se do seguinte modo:

# Caso o saldo inicial seja superior às dívidas consideradas no CP do final do ano anterior: (Receitas orçamentais cobradas no ano + (saldo inicial de operações orçamentais-dívidas consideradas no CP do final do ano anterior) / (Despesas orçamentais pagas no ano + (Diferença entre o valor das "Outras dívidas a terceiros originariamente de CP" no fim e início do ano)).

# Caso o saldo inicial seja inferior às dívidas de CP do final do ano anterior: (Receitas orçamentais cobradas no ano) / (Despesas orçamentais pagas no ano + (Diferença entre o valor das "Outras dívidas a terceiros originariamente de CP" no fim e início do ano)).

d) Taxa de cobertura do valor das despesas orçamentais totais pelas receitas disponíveis no ano.

Calcula-se do seguinte modo: (Receitas orçamentais cobradas no ano + saldo inicial de operações orçamentais) / (Despesas orçamentais pagas no ano + Dívida administrativa/comercial originariamente de CP no final do exercício + (diferença entre as "Outras dívidas a terceiros originariamente de CP, mas relevadas no MLP" de N-(N-1))).

Nota: Metodologia usada pela IGF

### Com ajustamento

#### CONTROLO DO EQUILÍBRIO ORÇAMENTAL CORRENTE E EM SENTIDO SUBSTANCIAL

(Unidade: Euros)

ANO	NATUREZA	SALDO ORÇAMENTAL INICIAL/RECEITAS COBRADAS	DESPESAS PAGAS	EQUILÍBRIO CORRENTE (execução orçamental)		OUTRAS DÍVIDAS A TERCEIROS <i>CONSIDERADAS NO CURTO PRAZO (ODTCP) a)</i>	OUTRAS DÍVIDAS A TERCEIROS <i>ORIGINARIAMENTE DE CURTO PRAZO, MAS RELEVADAS NO MLP (ODTOCPRLP) b)</i>	EQUILÍBRIO ORÇAMENTAL SUBSTANCIAL	
				Valor Absoluto	Valor Relativo			EXECUÇÃO AUTÓNOMA DO ANO c)	EXECUÇÃO GLOBAL NO ANO d)
1	2	3	4	5=3-4	6=3/4*100	7	8	9	10
2003						30 593 445	0		
2004	Saldo orçamental inicial <i>(SOI)</i>	1 420 190							
	Reposições não abatidas nos pagamentos	12 538							
	Correntes	31 254 434	24 954 920	6 299 514	125,24%	30 187 482	11 544 423	99,77%	54,12%
	Capital	15 473 666	22 297 501						
	<b>Total</b>	<b>48 160 828</b>	<b>47 252 421</b>						
2005	Saldo orçamental inicial	908 407							
	Reposições não abatidas nos pagamentos	2 571							
	Correntes	33 958 164	27 913 758	6 044 406	121,65%	35 032 189	10 662 243	92,47%	58,13%
	Capital	9 460 441	14 197 094						
	<b>Total</b>	<b>44 329 583</b>	<b>42 110 852</b>						
2006	Saldo orçamental inicial	2 218 731							
	Reposições não abatidas nos pagamentos	45 559							
	Correntes	33 141 217	28 685 122	4 456 095	115,53%	30 774 702	9 603 627	112,20%	63,92%
	Capital	12 132 991	15 965 605						
	<b>Total</b>	<b>47 538 498</b>	<b>44 650 727</b>						
2007	Saldo orçamental inicial	2 887 771							
	Reposições não abatidas nos pagamentos	9 302							
	Correntes	37 924 302	30 140 342	7 783 960	125,83%	37 337 020	3 132 445	86,27%	63,36%
	Capital	9 172 120	17 899 906						
	<b>Total</b>	<b>49 993 494</b>	<b>48 040 248</b>						

#### OBSERVAÇÕES:

a) Na coluna relativa a "Outras dívidas a terceiros consideradas no CP" são considerados os valores do Passivo de Curto Prazo constantes do Balanço, não englobando a dívida administrativa/comercial considerada no MLP, as operações de tesouraria e as cauções e garantias em numerário de fornecedores.

b) A coluna relativa a "Outras dívidas a terceiros originariamente de CP, mas relevadas no MLP" inclui apenas os valores da dívida de MLP da natureza indicada.

c) Taxa de cobertura do valor das despesas orçamentais assumidas e realizadas em cada ano pelas receitas disponíveis no mesmo ano.

Calcula-se do seguinte modo:

# Caso o saldo inicial seja superior às dívidas consideradas no CP do final do ano anterior: (Receitas orçamentais cobradas no ano + (saldo inicial de operações orçamentais-dívidas consideradas no CP do final do ano anterior) / (Despesas orçamentais pagas no ano + (Diferença entre o valor das "Outras dívidas a terceiros originariamente de CP" no fim e início do ano)).

# Caso o saldo inicial seja inferior às dívidas de CP do final do ano anterior: (Receitas orçamentais cobradas no ano) / (Despesas orçamentais pagas no ano + (Diferença entre o valor das "Outras dívidas a terceiros originariamente de CP" no fim e início do ano)).

d) Taxa de cobertura do valor das despesas orçamentais totais pelas receitas disponíveis no ano.

Calcula-se do seguinte modo:

(Receitas orçamentais cobradas no ano + saldo inicial de operações orçamentais) / (Despesas orçamentais pagas no ano + Dívida administrativa/comercial originariamente de CP no final do exercício + (diferença entre as "Outras dívidas a terceiros originariamente de CP, mas relevadas no MLP" de N-(N-1))).

Nota: Metodologia usada pela IGF

## Anexo 6

### Limites e Endividamento Líquido Municipal<sup>171</sup>

#### Histórico

Un: Euros (€)

<b>Total receitas 2006:</b>		<b>26.487.561,00</b>	01-Jan-07	31-Dez-07
Limite ao endividamento de curto prazo (10% receitas totais ano anterior)			2.648.756,10	2.648.756,10
	Excesso (+)		- 1.859.056	- 1.859.056
Limite ao endividamento de médio e longo prazo (100% receitas totais ano anterior)			26.487.561,00	26.487.561,00
	Excesso (+)		- 18.756.607	- 19.080.421
Limite ao endividamento líquido (125% receitas totais ano anterior)			33.109.451,25	33.109.451,25
	Excesso (+)		<b>+ 29.532.550</b>	<b>+ 34.220.611</b>
	Valor a reduzir			-3.422.061

Rubricas	Designação	Dez-2004	Dez-2005	Dez-2006	Dez-2007
	Endividamento (total)	-77.402.228,62	-73.932.410,27	-73.775.441,45	-77.978.956,92
	Endividamento incluído da dívida excepcionada (excepto EDP 1988)	-109.408.577,51	-103.114.652,62	-101.975.184,05	-104.770.936,52
	<b>Endividamento deduzido da dívida excepcionada e à EDP 1988</b>	<b>-68.439.189,62</b>	<b>-64.200.200,77</b>	<b>-62.642.001,05</b>	<b>-67.330.062,52</b>
11	Caixa	51.821,32	10.050,34	48.589,68	3.678,75
12	Depósitos em instituições financeiras	1.313.384,26	2.893.897,62	3.352.467,57	2.455.977,18
21	Clientes, Contribuintes e Utentes	1.136.145,86	77.683,90	210.670,08	288.303,43
22	Fornecedores	-13.972.274,19	-13.548.218,10	-13.057.986,86	-19.077.547,42
23	Empréstimos obtidos	-50.497.807,17	-47.074.875,84	-46.500.071,40	-45.181.019,42
24	Estado e outros entes públicos	-11.188,17	-145.380,09	-167.838,44	-155.731,86
25	Devedores e credores pela execução do orçamento	0,00	0,00	0,00	0,00
26	Outros devedores e credores	-53.013.964,43	-54.721.478,56	-56.985.713,29	-56.570.598,06
27	Acréscimos e diferimentos	-12.966.673,53	-15.007.639,12	-14.534.698,40	-11.708.850,13
28	Empréstimos Concedidos	3.959.758,03	4.970.125,70	2.477.885,04	2.477.885,04
41	Investimentos financeiros	5.629.181,51	9.698.972,03	12.048.071,57	12.048.071,57

<b>Capital em dívida excepcionado lim. Endividamento</b>					
23.1.2.1	Empréstimos bancários - Médio e Longo Prazo	40.405.321,89	38.350.385,85	38.769.117,00	36.984.179,00
	Dívidas à EDP 1988	<b>564.066,00</b>	<b>564.066,00</b>	564.066,00	456.695,00

#### Com ajustamentos

Un: Euros (€)

<b>Total receitas 2006:</b>		<b>26.487.561,00</b>	01-Jan-07	31-Dez-07
Limite ao endividamento de curto prazo (10% receitas totais ano anterior)			2.648.756,10	2.648.756,10
	Excesso (+)		- 1.859.056	- 1.859.056
Limite ao endividamento de médio e longo prazo (100% receitas totais ano anterior)			26.487.561,00	26.487.561,00
	Excesso (+)		- 18.756.607	- 19.080.421
Limite ao endividamento líquido (125% receitas totais ano anterior)			33.109.451,25	33.109.451,25
	Excesso (+)		<b>+ 42.795.296</b>	<b>+ 37.403.764</b>
	Valor a reduzir			-3.740.376

Rubricas	Designação	Dez-2004	Dez-2005	Dez-2006	Dez-2007
	Endividamento (total)	-88.993.478,23	-85.733.018,69	-87.038.187,30	-81.162.109,34
	Endividamento incluído da dívida excepcionada (excepto EDP 1988)	-120.999.827,12	-114.915.261,04	-115.237.929,90	-107.954.088,94
	<b>Endividamento deduzido da dívida excepcionada e à EDP 1988</b>	<b>-80.030.439,23</b>	<b>-76.000.809,19</b>	<b>-75.904.746,90</b>	<b>-70.513.214,94</b>
11	Caixa	51.821,32	10.050,34	48.589,68	3.678,75
12	Depósitos em instituições financeiras	1.313.384,26	2.893.897,62	3.352.467,57	2.455.977,18
21	Clientes, Contribuintes e Utentes	1.136.145,86	77.683,90	210.670,08	288.303,43
22	Fornecedores	-20.247.679,30	-19.207.387,98	-15.139.475,72	-18.783.055,51
22.1	Fornecedores Nacionais	-19.916.997,07	-19.191.682,04	-15.131.667,77	-18.779.548,52
23	Empréstimos obtidos	-50.497.807,17	-47.074.875,84	-46.500.071,40	-44.391.319,42
24	Estado e outros entes públicos	42.450,90	-93.162,51	-139.098,80	-159.106,72
25	Devedores e credores pela execução do orçamento	0,00	0,00	0,00	0,00
26	Outros devedores e credores	-58.383.448,00	-60.915.134,68	-68.195.709,92	-60.044.867,53
26.1.1	Fornecedores de imobilizado, c/c	-48.227.421,45	-48.395.246,13	-42.649.087,50	-40.882.929,16
26.1.2	Fornecedores de imobilizado, c/c - Factoring	-5.495.190,39	-5.495.190,39	-5.495.190,39	0,00
26.2	Pessoal	-470.090,46	-219.964,42	-8.353,73	-24.407,78
26.4.6	Freguesias	-254.394,99	81.968,62	75.689,53	-155.937,35
26.7	Consultores, assessores e intermediários	-84.705,66	-391.712,62	-682.444,59	-656.489,46
26.8	Devedores e credores diversos	-3.851.574,20	-6.493.070,65	-19.434.558,80	-18.323.188,16
27	Acréscimos e diferimentos	-12.966.673,53	-15.007.639,12	-14.534.698,40	-11.708.850,13
28	Empréstimos Concedidos	3.959.758,03	4.970.125,70	2.477.885,04	2.477.885,04
41	Investimentos financeiros	5.629.181,51	9.698.972,03	12.048.071,57	12.048.071,57

<b>Capital em dívida excepcionado lim. Endividamento</b>					
23.1.2.1	Empréstimos bancários - Médio e Longo Prazo	40.405.321,89	38.350.385,85	38.769.117,00	36.984.179,00
	Dívidas à EDP 1988	<b>564.066,00</b>	<b>564.066,00</b>	564.066,00	456.695,00

Encontram-se desagregadas, as rubricas que tiveram impacto nas NC nº 34 e 35.

<sup>171</sup> Conforme definido no art. 36º da NLFL – Lei nº 2/2007 de 15 Janeiro

## Anexo 7

### Apuramento do Prazo Médio de Pagamento de acordo com o n.º 6 da Resolução de Conselho de Ministros n.º 34/2008, publicada no DR n.º 38, 1.ª série, de 22 de Fevereiro

Un: Euros (€)

<b>DF - Dívidas de CP a fornecedores a)</b>				
Contas	Saldo das contas no final de cada um dos 4 anos			
	2004	2005	2006	2007
22 - Fornecedores <b>b)</b>	13.972.274,19	13.548.218,10	13.057.986,86	19.077.547,42
252 - Credores pela execução do orçamento <b>c)</b>	0,00	0,00	0,00	0,00
261 - Fornecedores de imobilizado	47.871.421,45	48.040.705,43	40.528.434,04	39.248.535,41
267 - Consultores, assessores e intermediários	84.705,66	68.576,35	34.109,35	22.289,35
Total 1	61.928.401,30	61.657.499,88	53.620.530,25	58.348.372,18
<b>Ajustamentos d)</b>	11.497.447,92	10.167.412,77	7.258.833,96	-1.912.188,04
Total 2	73.425.849,22	71.824.912,65	60.879.364,21	56.436.184,14

#### Observações:

a) Serão de considerar os saldos relativos a todas as dívidas a fornecedores que inicialmente tinham uma natureza de curto prazo, não obstante possam ter sido entretanto transformadas em dívidas de MLP por acordo entre as partes. Qualquer outra opção distorce o resultado do indicador.

b) A DGAL, em nota explicativa publicada a acompanhar a publicação da lista com os PMP dos Municípios, afirma que as dívidas a fornecedores são o resultado da soma dos saldos credores das contas 22, 252, 261, 265, 266 e 267, que traduzem as dívidas existentes no final de cada trimestre. Para além disso, refere que nas contas 22 e 261 não foram consideradas as contas 229 e 2619, uma vez que as mesmas não traduzem dívidas, mas sim créditos.

c) Como o município adopta o software da AIRC a conta 252 encontra-se sempre saldada.

d) Nesta linha é incluído o montante dos ajustamentos encontrados nas NC's nº 36 e 37 cujo registo, a ter sido efectuado adequadamente, se repercutiria no saldo de qualquer das contas anteriores. O montante considerado nesta linha encontra-se também reflectido na linha idêntica do quadro seguinte.

**Anexo 7.1**

<b>A - Aquisição de bens e serviços e)</b>				
Contas	Saldo das Aquisições, a título oneroso, em cada um dos 4 anos			
	2004	2005	2006	2007
31 - Existências (Compras) f)	800.454,95	695.862,63	467.360,19	560.433,14
62 - FSE f)	10.972.325,78	10.699.363,89	9.030.610,49	8.144.540,28
42 - Imobilizações corpóreo	1.321.654,26	1.796.192,06	2.042.306,69	1.116.176,59
442 - Imobilizações em curso corpóreo	3.801.641,47	2.213.983,14	2.424.737,41	4.860.679,40
445 - Imobilizações em curso de BDP's	1.794.347,62	3.071.316,53	785.099,29	4.111.911,92
45 - BDP	173.440,62	166.596,01	36.724,35	20.955,00
Total 1	18.863.864,70	18.643.314,26	14.786.838,42	18.814.696,33
<b>Ajustamentos d)</b>	11.497.447,92	10.167.412,77	7.258.833,96	-1.912.188,04
Total 2	30.361.312,62	28.810.727,03	22.045.672,38	16.902.508,29

**Observações:**

e) Só deverão ser considerados os valores reflectidos nas contas indicadas que correspondam a aquisições onerosas no trimestre/ano, pois não se justifica incluir as aquisições efectuadas a título gratuito. De facto, se considerarmos, para apurar as aquisições de mobilizado, os lançamentos a débito, em cada trimestre, nas contas referidas, para além de incluirmos as aquisições gratuitas, poderemos duplicar os mesmos montantes, bastando para isso que uma aquisição passe, no mesmo período, pelas contas de imobilizado em curso e pelas contas definitivas de imobilizado.

f) Se o apuramento das aquisições de bens e serviços efectuadas, em cada trimestre, no que respeita a existências e a fornecimentos e serviços externos não parece levantar grandes dúvidas (corresponderão, em princípio, ao saldo devedor trimestral - isto é, ao total dos movimentos trimestrais a débito deduzidos de eventuais movimentos credores relativos, por exemplo, a notas de credito de cada uma das referidas contas), já o mesmo não se passa com a aquisição de imobilizado.

g) De facto, nas contas de imobilizado referidas podem estar a ser reflectidos valores relativos a obras por administração directa, as aquisições a título gratuito (nomeadamente, no âmbito de processos urbanísticos) e, mesmo, recuperações de imobilizado omitido no inventário inicial.

Ora, para o apuramento do PMP não se justifica que se entre com qualquer dessas grandezas, que, a serem consideradas, beneficiam o indicador e distorcem o seu resultado. Assim, entendemos que só deverá ser reflectido o valor das aquisições de imobilizado efectuado a título oneroso. Não foram considerados ajustamentos, decorrentes da não inventariação do património verificada e referida no anexo 1.

## Anexo 7.2

**Fórmula de cálculo:** 
$$PMP = \frac{\sum_{t=3}^t \left( \frac{DF}{A} \times 91,25 \right)}{4}$$

(Unidade: dias)				
	2004	2005	2006	2007
PMP - Histórico	1.198	1.207	1.324	1.132 <sup>(*)</sup>
PMP - com ajustamentos	883	910	1.008	1.219

<sup>(\*)</sup> De acordo a última actualização (30.05.2008) da lista prazo médio de pagamento registado por município no final do 4.º trimestre de 2007 da DGAL, o PMP do Município de Aveiro é de 549 dias.